



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**  
**MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

**MICHELE MONTEIRO LIRIO MARIA**

**TRANSPARÊNCIA FISCAL NOS MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DAS CAUSAS  
DAS VARIAÇÕES EM 48 MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

**VITÓRIA**

**2019**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO - UFES**

**MICHELE MONTEIRO LIRIO MARIA**

**TRANSPARÊNCIA FISCAL NOS MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DAS CAUSAS  
DAS VARIAÇÕES EM 48 MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em  
Administração do Centro de Ciências  
Jurídicas e Econômicas da  
Universidade Federal do Espírito  
Santo UFES, como requisito parcial  
para obtenção do título de Mestre  
em Administração.

Orientador: Dr. Alexandre Reis Rosa  
Coorientador: Dr. Robson Zuccolotto

**VITÓRIA**

**2019**

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de  
Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

---

M772t Monteiro Lirio Maria, Michele, 1984-  
Transparência Fiscal nos municípios : uma análise das  
causas das variações em 48 municípios brasileiros / Michele  
Monteiro Lirio Maria. - 2019.  
95 f. : il.

Orientador: Alexandre Reis Rosa.  
Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade  
Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e  
Econômicas.

1. Transparência na Administração Pública. 2. Democracia.  
I. Rosa, Alexandre Reis. II. Universidade Federal do Espírito  
Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 65

---

**MICHELE MONTEIRO LIRIO MAIA**

**TRANSPARÊNCIA FISCAL NOS MUNICÍPIOS: UMA ANÁLISE DAS  
CAUSAS DAS VARIAÇÕES EM 48 MUNICÍPIOS BRASILEIROS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.


Aprovada em 04 de abril de 2019.

**COMISSÃO EXAMINADORA**




---

**Prof. Dr. Alexandre Reis Rosa**  
Universidade Federal do Espírito Santo  
Orientador



---

**Prof. Dr. Robson Zuccolotto**  
Universidade Federal do Espírito Santo  
Coorientador



---

**Prof. Dr. Adonai José Lacruz**  
Universidade Federal do Espírito Santo



---

**Profª Drª Diane Rossi Maximiano Reina**  
Universidade Federal do Espírito Santo



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus que, em sua infinita misericórdia, me conduziu e derramou sobre a minha vida todas as bênçãos que propiciaram trilhar meu caminho e viver este momento.

Agradeço ao meu marido Elizeu Maria Junior, por todo amor, cuidado, incentivo e todo o apoio dispensado a mim, não só neste período, mas em todos os anos de convivência. Sem ele, este mestrado teria sido infinitamente mais difícil.

Agradeço à minha filha, Milena, que, com tão pouca idade teve que tentar me compreender e disputar minha atenção com o computador e com as infinitas leituras diárias.

Agradeço ao apoio e incentivo de minha família. Agradeço à Dorvalina, minha mãe; ao José Elias, meu pai; ao Douglas e ao Willian, meus irmãos; à Creuza, minha sogra; à Eliza, cunhada; à Isabella, sobrinha; e ao Rodrigo, cunhado. A vocês, o meu agradecimento de coração.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Alexandre Reis Rosa, pelas contribuições que sempre buscaram o aperfeiçoamento desta pesquisa. Ao meu coorientador, Prof. Dr. Robson Zuccolotto, por todo o tempo gasto me auxiliando e me dando a direção desta pesquisa. Sua ajuda foi de grande importância.

Agradeço, ainda, àqueles que foram meus colegas e professores no programa de Mestrado.

Às minhas filhas, Milena, de 6 anos, e Melissa, que carrego no ventre.  
Que de alguma forma eu possa servir de incentivo de estudo para vocês, minhas  
princesas.

## LISTA DE SIGLAS

FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal
IMF	<i>International Monetary Fund</i>
ITOM	Indicador de Transparência Orçamentária Municipal
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
MQO	Mínimos Quadrados Ordinários
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório da Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas do Município
TIC	Tecnologia de Informação e Comunicação

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Ciclo Orçamentário.....	26
Figura 2 - Processo integrado de planejamento e orçamento.....	30
Figura 3 - Análise de Correspondência entre ITOM e Regiões Brasileiras...	64
Figura 4 - Análise de Correspondência entre ITOM e Receita Própria.....	65
Figura 5 - Análise de Correspondência entre ITOM e Transferências Intergovernamentais.....	67
Figura 6 - Análise de Correspondência entre ITOM e PIB <i>per capita</i> .....	68

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Principais Correntes Democráticas.....	21
Quadro 2 - Pilares da Transparência Fiscal da OEDC.....	34
Quadro 3 - Resumo sobre a Transp. nos Relatórios Orçamentários.....	39
Quadro 4 - Modelos de Sociedade.....	42
Quadro 5 - Grupos de informações que compõem o ITOM.....	52
Quadro 6 - Variáveis Independentes utilizadas na pesquisa.....	54
Quadro 7 - Ranking dos Municípios de acordo com o ITOM (continua).....	58

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Municípios da Amostra da Pesquisa .....	48
Tabela 2 - Estatística Descritiva das Variáveis Independentes.....	60
Tabela 3 - Matriz de correlação das variáveis independentes.....	62
Tabela 4 - Correlação entre ITOM e Regiões Brasileiras.....	63
Tabela 5 – Receita Própria x ITOM. ....	64
Tabela 6 - Transferências Intergovernamentais x ITOM.....	66
Tabela 7 - Análise de Correspondência entre ITOM e PIB <i>per capita</i> .....	67
Tabela 8 - Modelos de Regressão.....	71

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
	1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	12
	1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
	1.3 OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICO.....	15
	1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA.....	15
	1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	17
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>19</b>
	2.1 DEMOCRACIA CONTEMPORÂNEA.....	19
	2.2 DEMOCRACIA DIGITAL .....	24
	2.3 CICLO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO.....	25
	2.4 TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA.....	32
	2.5 FORMALISMO BRASILEIRO.....	41
	2.6 ELEMENTOS DA ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA E A TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA MUNICIPAL.....	43
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>47</b>
	3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	47
	3.2 PERFIL DA AMOSTRA.....	47
	3.3 COLETA DE DADOS.....	50
	3.4 MODELO DE REGRESSÃO.....	55
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>58</b>
	4.1 INDICADOR DE TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA MUNICIPAL – ITOM.....	58
	4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS.....	60
	4.3 ANÁLISE DA REGRESSÃO.....	69
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>73</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>76</b>
	<b>APÊNDICE.....</b>	<b>91</b>

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar a possível relação entre os indicadores socioeconômicos e financeiros e a transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros. A consecução deste objetivo se deu por meio da análise da influência de indicadores socioeconômicos e financeiros na transparência do ciclo orçamentário dos municípios brasileiros entre os anos de 2013 a 2017. Tal análise fundamentou-se no pressuposto de que os municípios com maiores níveis de transparência pública são aqueles com melhores condições (econômicas, sociais e tecnológicas) para implementação, desenvolvimento e manutenção dos portais eletrônicos com informações acerca da gestão pública. As informações e os dados municipais analisados foram coletados nas *homepages* de 48 municípios brasileiros sorteados aleatoriamente entre todos os municípios que possuíam mais de 100 mil habitantes no ano de 2013, dado que a Lei Complementar nº 131 de 2009 começou a vigorar para esses municípios em Maio/2010. O indicador de transparência orçamentária municipal foi verificado a partir do modelo de investigação elaborado por Zuccolotto (2014). No referencial teórico foram abordados os conceitos de democracia contemporânea, democracia digital, ciclo orçamentário brasileiro, transparência fiscal e *accountability*, transparência do ciclo orçamentário, formalismo brasileiro e ainda os indicadores socioeconômicos e financeiros utilizados nessa pesquisa. A análise dos dados coletados se deu por meio do modelo econométrico proposto com a utilização de regressões lineares com dados em painel. Os resultados obtidos evidenciaram a precariedade da transparência pública municipal nos municípios brasileiros e apresentaram significância estatística das variáveis Receita Própria, PIB *per capita* e Transferências Intergovernamentais com a transparência municipal através da variável ITOM (Indicador de Transparência Orçamentária Municipal).

Palavras-chave: Democracia; Transparência Pública; Ciclo Orçamentário; Indicadores Socioeconômicos e Financeiros.



## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A democracia é um termo que caracteriza o regime político de alguns países. O Estado Democrático tem por base o princípio da soberania popular, que valoriza a efetiva participação da sociedade nos assuntos políticos, correspondendo, então, a uma forma de realização dos valores que são inerentes de uma determinada sociedade (ZIEMANN; REIS, 2017).

A transparência pública tem se tornado um conceito cada vez mais importante para a consolidação de um governo efetivamente democrático, pois, conforme escrevem os autores da corrente política deliberativa, como Habermas (1997), Urbinati (2006), Wirth; Hamel (2006) e Quintão (2014), não é possível consolidar uma democracia sem a transparência, visto que ela é a principal fonte para que se conheça as ações do governo e, desta forma, para que possa responsabilizá-los pelos seus atos e omissões. É somente por meio da transparência que a população pode interagir com o seu governo, e esta é uma das formas de participação democrática.

Nesse sentido, os estudos sobre o tema transparência pública têm abrangido diversos campos de conhecimento e diversas abordagens de pesquisa têm sido utilizadas, seja para compreender o termo ou para identificar como ele se expressa em maior ou menor intensidade entre os diferentes entes. Um dos problemas recorrentes apontados de acordo com Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015) é de que é preciso definir corretamente as perspectivas analíticas da transparência pública.

Uma perspectiva analítica bastante empregada nos estudos é a orçamentária, que trata da análise de parte ou de todo o ciclo orçamentário (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015). Ainda, para os autores mencionados, a transparência orçamentária refere-se ao esclarecimento das informações orçamentárias de modo que permita que os atos do governo sejam visíveis à sociedade. Com o advento e os avanços das tecnologias de informação o acesso a tais informações passou a se dar de forma mais efetiva e abrangente.

A *internet* adquiriu, nas últimas décadas, um papel relevante em relação à disponibilização de informações públicas, sobretudo, em relação ao orçamento público. Segundo Zuccolotto e Teixeira (2017), desde a Constituição Federal de

1988, o Brasil tem se empenhado no desenvolvimento de novas iniciativas e melhorias das já existentes voltadas para a transparência pública nos níveis federal, municipal e estadual. Quanto às iniciativas de melhoria da transparência das informações públicas, após a Constituição Federal de 1988, podem ser evidenciadas a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), a Lei da Transparência (Lei Complementar nº 131/2009) e, mais recentemente, a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos entes públicos e regula o acesso as informações públicas.

Tais legislações tratam dos conteúdos relacionados às informações orçamentárias, uma vez que “o orçamento, depois da própria Constituição, apresenta-se como o ato mais importante na vida de uma nação” (MATIAS-PEREIRA, 2017, p. 293). Mesmo que as leis estabeleçam critérios mínimos que devam ser realizados para garantir uma transparência autêntica, alguns estudos revelam que ainda há deficiência quanto à transparência das informações públicas. Esse fato faz com que a democracia fique fragilizada, visto que a precariedade da disponibilização das informações públicas pode acarretar prejuízos na participação democrática por parte da sociedade (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017).

Esse déficit informacional dos dados orçamentários levou a estudos diversos para tentar compreender a causa dos mesmos. Como exemplo de textos que tratam do assunto, temos Akutsu e Pinho (2002); Cruz et al. (2012); Zuccolotto e Teixeira (2014); Mota, Diniz e Santos (2017); e Reis, Ferreira e Ferreira (2017), dentre outros, que procuraram identificar os possíveis determinantes para o déficit e o impacto das informações (ou ausência destas) na transparência pública, sejam nos municípios ou estados brasileiros.

Mediante este cenário, a presente pesquisa se propôs a analisar o comportamento do Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM) ao longo do tempo em função dos indicadores socioeconômicos e financeiros de municípios brasileiros. O ITOM teve como base o modelo de investigação elaborado por Zuccolotto (2014), que verificou os fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário nos estados brasileiros no ano de 2012, onde os itens que compõem esse modelo foram baseados nos manuais de boas práticas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no Fundo Monetário Internacional (FMI) e no *International Budget Partnership* (IBP) e, no índice de transparência formulado pelo Instituto de Estudos Socioeconômicos

(INESC) em 2011. O ITOM desta pesquisa é uma variável com natureza quantitativa, que possui pontuação entre 0 e 79 decorrente da aplicação do roteiro de análise proposto (que se encontra no APÊNDICE) nas *homepages* dos municípios que compõem a amostra.

É importante destacar que a proposta de análise da presente pesquisa pretende trazer contribuições à sociedade por fornecer mecanismos de verificação do comportamento dos indicadores de transparência orçamentária municipal, à gestão pública por fornecer instrumentos para análise e controle de seus indicadores além de contribuir para pesquisas futuras sobre o tema.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A necessidade de transparência das informações públicas é um aspecto fundamental para a consolidação da democracia por parte da sociedade, não bastando, entretanto, apenas que o Governo Central esteja empenhado em desenvolver e manter a transparência de suas informações e ações (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017). Para que haja uma evolução gradativa e satisfatória da democracia faz-se necessário que os estados e municípios estejam engajados na construção de uma transparência pública que interaja com os cidadãos de forma a promover, gradualmente, a participação democrática da sociedade nos assuntos de interesse da população.

Os estudos de Cruz, Silva e Santos (2009), Paiva e Zuccolotto (2009); Alt e Lowry (2010); Cruz et al. (2012), Raupp e Pinho (2011; 2012); Leite Filho, Colares e Andrade (2015); Mota, Diniz e Santos (2017); Reis, Ferreira e Ferreira (2017); e Zuccolotto e Teixeira (2017) apresentam métricas que possibilitam a análise do nível de transparência pública dos municípios brasileiros. Observa-se, nessas literaturas, que a transparência pública municipal e os demais elementos como *accountability* ganham relevância e evidência na administração pública contemporaneamente (REIS; FERREIRA; FERREIRA, 2017).

Nos estudos citados, os fatores foram analisados na literatura considerando o horizonte de um ano, mas não analisaram as causas de mudanças da transparência. Como a literatura aponta diversos fatores, tronou-se interesse buscar analisar como esses fatores foram determinantes para o avanço ou a redução da transparência nos municípios ao longo do tempo.

Baseando-se nesse contexto, este estudo propõe o seguinte problema de pesquisa: **Qual a influência de indicadores socioeconômicos e financeiros na transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros?**

### 1.3 OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICO

Perante o problema de pesquisa exposto, para alcançar o objetivo geral essa pesquisa propôs: **Analisar a possível relação entre indicadores socioeconômicos e financeiros e a transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros.**

Alinhado ao objetivo geral deste estudo, alguns objetivos específicos conduzirão esta pesquisa, a saber:

- 1) Mensurar o indicador de transparência municipal das informações acerca do ciclo orçamentário entre os anos de 2013 a 2017 de municípios brasileiros a partir do roteiro de análise contido no ITOM (APÊNDICE);
- 2) Identificar, estatisticamente, as variáveis socioeconômicas e financeiras que estão associadas ao Indicador de Transparência Orçamentária Municipal dos municípios brasileiros no período de 2013 a 2017.

### 1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

Sendo facilitada pelo aumento do número de pessoas com acesso à *internet*, para Cruz (2010), a transparência pública oportuniza uma importante aproximação entre o governo e os cidadãos, visto que a publicação de informações da administração pública oportuniza aos cidadãos o acompanhamento das ações públicas e a participação em tomadas de decisões, que é desejável para uma efetiva atuação conjunta com a sociedade. A *internet* tornou-se um novo instrumento utilizado para maximização da transparência das informações e ações do governo por parte da administração pública (CRUZ, 2010). Contudo, devido a várias décadas de descontrole, ainda há diversos estados e municípios que possuem problemas críticos em relação às finanças públicas, sem resultados significativos quanto à prestação de contas e à qualificação da gestão pública (MATIAS-PEREIRA, 2017).

Para Matias-Pereira (2006), a busca pela transparência das ações públicas de cunho administrativo e o acompanhamento do ciclo orçamentário, ou seja, do

processo de elaboração, execução e prestação de contas do orçamento, estão sendo progressivamente realizados no Brasil. Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF tem sido gradualmente assegurada no país, a partir do incentivo à participação da população, seguido da realização de audiências públicas que possibilitam a atuação dos cidadãos no processo de elaboração dos orçamentos públicos (MATIAS-PEREIRA, 2017).

O orçamento público utilizado pelos governos tem por objetivo a organização dos recursos financeiros com a intenção de monitorar as finanças públicas e incorporar novas funcionalidades ao longo do tempo (ABREU; GUIMARÃES, 2014). Para Matias-Pereira, “o orçamento pode ser aceito como um acordo especial entre o Estado e o contribuinte, [...] visto tratar-se de um ato que materializa a origem e o montante dos recursos a serem obtidos [...], permitindo a concepção de objetivos e o alcance de metas” (MATIAS-PEREIRA, 2017, p. 279).

Segundo Mendes (2015), o ciclo orçamentário é uma sequência de etapas, dentro de um período de tempo, que fazem parte das atividades específicas do orçamento público e devem ser realizadas como parte do processo orçamentário desde a elaboração até a avaliação final. Para Sanches (1993), trata-se de um processo articulado que é considerado como uma série de passos em que se processam todas as atividades típicas do orçamento público, a partir do qual tais passos se repetem em períodos pré-fixados pelo governo. O ciclo orçamentário refere-se a um processo que possui continuidade, dinamicidade e flexibilidade, por meio do qual se planeja/elabora, aprova, executa, controla e avalia a programação dos gastos públicos (MENDES, 2015).

Nesse processo articulado, o sistema de planejamento público governamental é baseado em três importantes documentos: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual (SANTOS, 2001; GIACOMONI; PAGNUSSAT, 2006). Juntos, estes documentos valorizam o planejamento a partir do qual as administrações públicas são obrigadas a elaborar os planos para o gerenciamento dos recursos a médio e longo prazo (GIACOMONI, 2010). Por meio deles também se pautam em princípios legais os procedimentos orçamentários (SANTOS; CAMACHO, 2014).

A presente pesquisa utilizou o modelo de transparência pública proposto por Zuccolotto (2014) para o estudo do nível de informações que são disponibilizadas nos portais de transparência dos municípios brasileiros. Visando contribuir para a

discussão desta temática, esta pesquisa buscou identificar os municípios com maiores indicadores de transparência orçamentária municipal, o avanço dos municípios em relação ao processo do ciclo orçamentário, além de tentar identificar fatores socioeconômicos e financeiros que impactaram no comportamento do indicador ao longo do tempo. Análises como esta podem ser relevantes para a transparência pública enquanto instrumento de controle da democracia pelo povo (BOBBIO, 2000).

Apesar dos esforços de pesquisadores na elaboração de métricas para mensuração dos indicadores de transparência pública municipal, há poucas pesquisas voltadas para análise do seu comportamento e de como, possivelmente, os indicadores socioeconômicos e financeiros dos municípios podem estar associados a este comportamento ao longo do tempo, possibilitando a discussão teórica acerca dessas relações. Nesse sentido, compreender os fatores motivadores da transparência orçamentária de municípios brasileiros é relevante, pois pode auxiliar na identificação das mudanças da transparência resultantes de fatores externos socioeconômicos e/ou financeiros. Dessa forma, esta pesquisa apresenta-se como uma alternativa original neste campo.

## 1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta pesquisa foi estruturada em cinco seções específicas, como descrito a seguir. Esta Introdução apresenta a contextualização do tema, a proposta do problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa e a relevância da pesquisa. Na segunda seção será apresentado o Referencial Teórico que abrange os fundamentos norteadores desta pesquisa, trazendo conceitos e pressupostos acerca da Democracia Contemporânea, Democracia Digital, Ciclo Orçamentário Brasileiro e Transparência Orçamentária, sendo esta última composta pelos conceitos de Transparência Fiscal e *Accountability*. O Referencial Teórico ainda trará a Transparência do Ciclo Orçamentário, os conceitos do Formalismo Brasileiro e os elementos da estrutura orçamentária e as hipóteses levantadas.

A terceira seção compreenderá a metodologia para execução desta pesquisa, contemplando o Enquadramento da pesquisa, o Perfil da Amostra, a Coleta de Dados, e a métrica utilizada para o Indicador de Transparência Orçamentária

Municipal, bem como as variáveis independentes utilizadas para análise do comportamento da transparência e demais procedimentos estatísticos utilizados.

Na quarta seção serão apresentadas as análises do resultado com a pesquisa empírica através da mensuração do indicador de transparência orçamentária municipal e, logo após, será realizada a apresentação dos resultados com os testes estatísticos utilizados. A quinta seção apresentará as conclusões da pesquisa e as sugestões para futuros trabalhos no mesmo campo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 DEMOCRACIA CONTEMPORÂNEA

A palavra democracia se origina da palavra grega *demokratia*, definida como governo ou autoridade (*kratia*) do povo (*demo*). Logo, sua tradução literal é 'governo do povo' (DAHL, 2012). Nesse sentido, a democracia, que representa o regime político contemporâneo utilizado pela maioria dos países, pode ser entendida como sendo uma forma de governo onde os cidadãos (povo) participam das decisões de cunho político e de poderio.

A democracia pode ser compreendida como um modo de administração e organização definido por um conjunto de regras que se dá através da reunião de pessoas (legalmente eleitas) que possuem o propósito de solucionar os diversos problemas existentes na sociedade. Nesse contexto, o ato de administrar o dinheiro público e decretar leis é outorgado a um grupo de representantes, que são eleitos pelos cidadãos (BOBBIO, 2000).

Bobbio (2000) explica que o regime democrático pode ser entendido como um agrupamento de regras que permitem aos cidadãos autorizados tomarem as decisões de cunho coletivo através da delegação de poderes, concedendo liberdade de escolha e não suborno. Este agrupamento de regras define o grau de democraticidade de um regime político. A seguir, podem ser elencadas algumas características fundamentais desse processo:

- O poder Legislativo deve ser formado por membros que foram eleitos pelo povo de forma direta ou indireta;
- Adjunto ao poder Legislativo deve haver demais instituições como órgãos administrativos locais ou o chefe de Estado;
- Devem ser eleitores todos os cidadãos, sem qualquer distinção, que atingirem a maioria;
- Todos os eleitores devem ter o voto equivalente;
- Todos os eleitores devem gozar de sua liberdade de expressão para votar livremente conforme sua própria opinião;



- Todos os eleitores devem ser expostos a condições reais de escolha, devendo existir ao menos dois partidos políticos, a fim de que possa favorecer a escolha;
- Deve-se prevalecer a decisão pela maioria numérica;
- As decisões por maioria não devem limitar os direitos da minoria.

Em face disso, é importante mencionar que essas regras não estabelecem sobre o que decidir, mas como se deve chegar à decisão política (BOBBIO, 1998). Nesse seguimento, um regime democrático deve atender aos cidadãos não somente em reuniões e assembleias, mas buscando compreender as necessidades da sociedade para que o bem comum seja priorizado (DAHL, 2012), podendo os valores de uma democracia serem tidos como a igualdade de condições e a liberdade individual de seus cidadãos.

Nos Estados democráticos, a relevância política se historicamente deu através de grupos de diversas naturezas, como sindicatos e associações, cujas vozes chamaram atenção sobre si. Para Bobbio (2000), os indivíduos deram lugar a grupos organizados que, por sua vez, se tornaram os grandes personagens do desempenho político em uma administração democrática. Estes grupos são formados por intermédio de eleições livres, que reproduzem a lógica da democracia na sua concreta forma de atuação encontrada. Assim, a soberania do povo se concretiza através dos representantes eleitos por meio de tomadas por maioria de votos, a fim de que a política administrativa represente os interesses e a vontade dos cidadãos votantes. Nessa perspectiva, Zuccolotto e Teixeira destacam que:

O princípio sobre o qual se funda a representação política é a antítese exata do princípio sobre o qual se funda a representação de interesses, no qual o representante, devendo perseguir os interesses particulares dos representados, está sujeito a um mandato vinculado (ZUCCOLOTTO e TEIXEIRA, 2017, p. 393).

A partir da informação de que o representante eleito não está preso a um mandato vinculado, Bobbio (2000) enfatiza que em tempo algum um princípio foi mais "desconceituado" que o da representação política. Variadas correntes de pensamento, em razão da complexidade de realização do princípio da representação política, surgiram em contraponto à democracia representativa (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA 2015). Destacam-se as correntes:

Quadro 1- Principais Correntes Democráticas.

Elitista (SCHUMPETER, 1961)	Gera uma crítica as ideias concebidas pelo socialismo e contradiz as ideias de igualitarismo democrático, expondo que o eventos históricos apresentam um ciclo de alternância de poder de uma minoria onde os indivíduos superiores permanecem no poder.
Nova Esquerda (POULANTZAS, 1977)	Resultou-se da grande mudança histórica em meados dos anos 70, quando o centro político começou a deslocar-se para a direita, mas em anos seguintes deslocou-se para a esquerda interrompendo um novo milênio com mudanças maiores, onde o desenvolvimento deve ocorrer antes ou juntamente com o crescimento econômico.
Participativa (ROUSSEAU, 1968)	Surge como herdeiro dos movimentos populares, ocorridos na década de 60. O poder político é oriundo da autoridade popular, proveniente da criação de um contrato social, onde este produz um corpo moral de forma coletiva. Dispunha de um propósito ambicioso em que a educação de todo um povo até o ponto em que esgotassem suas capacidades emocionais, morais e intelectuais, agrupando-se numa comunidade autêntica.
Deliberativa (HABERMAS, 1997)	A sociedade civil organizada representa um papel central como interlocutores das autoridades públicas. A concepção desta política é uma tentativa de formulação de uma teoria democrática a partir da soberania popular com os interesses particulares, exigindo uma participação mais direta dos indivíduos.

**Fonte:** Adaptado de Bobbio (2000), Bresser-Pereira (2000), Pateman (1992) e Quintão (2014).

A corrente elitista de Schumpeter origina-se como uma crítica à doutrina clássica de democracia. Essa concepção se ampara no protagonismo central do povo, tido como soberano e capaz de produzir a vontade de forma coletiva. Schumpeter (1961) reporta a democracia como sendo um método político capaz de permitir ao cidadão a escolha e a autorização periódica dos governos para que possam agir em benefício da sociedade, servindo para a promoção da justiça social, no entanto, sem ser confundido com esses fins. A função do povo é produzir um governo através do sistema eleitoral, sendo este o único método disponível a toda sociedade. A democracia, neste entendimento, “[...] significa apenas que o povo tem a oportunidade de aceitar ou recusar as pessoas designadas para governá-lo” (SCHUMPETER, 1961, p. 346).

A Nova Esquerda, segundo Bresser-Pereira (1999), é uma teoria pró-mercado com o intuito de reconstruir o Estado de forma que pudesse reparar as falhas do mercado. Ainda de acordo com o autor, a Nova Esquerda constituía-se de um controle de classe burocrático, mas ainda com identidade capitalista, onde o Estado,

que é somente um Estado determinado pelo poder de classe, reconhece que cabe ao mercado a função de coordenar a economia. A Nova Esquerda partiu da suposição de que a economia de mercado não seria totalmente capitalista, favorecendo o domínio estatal da economia e a operante mediação do governo na vida social da população, de forma que o ideal igualitário fique acima de qualquer outra consideração de ordem cultural, religiosa, patriótica ou moral (BRESSER-PEREIRA, 2000).

O maior inspirador da corrente Participativa foi o filósofo e teórico político Jean-Jacques Rousseau, que defendia que o poder político se torna originário da participação dos cidadãos através de um 'contrato social', considerado como um ato de associação que se dá pela vontade dos cidadãos (QUINTÃO, 2014). Segundo Milani (2008), a participação, como propunha Jacques Rousseau, pode ser definida como a inclusão dos cidadãos e das organizações da sociedade civil no processo decisivo das políticas públicas. Ainda segundo Milani (2008), em relação à democratização do processo político, a participação dos cidadãos caracteriza as formas de interferência individual ou coletiva por relações dadas entre grupos, pessoas e variadas organizações com o Estado.

De acordo com Macedo (2008), os pilares da estrutura democrática participativa são os partidos de oposição, as eleições livres, os institutos da democracia direta e, ainda, a previsão, via constituição, de um estado democrático. Dessa forma, a democracia participativa compõe-se de uma participação de forma universal, com todas as formas existentes de ampliação da participação da sociedade nas decisões políticas (MILANI, 2008).

Jürgen Habermas coloca a questão democrática por intermédio do aspecto social e participativo, de forma que os cidadãos possam ter oportunidades de manifestação (WIRTH; HAMEL, 2006). A democracia deliberativa habermasiana inicia-se com as trocas comunicativas que fazem parte dos atores envolvidos na deliberação pública, baseando-se na comunicação que ocorre entre os cidadãos visando o alcance de resultados racionais e imparciais (QUINTÃO, 2014).

Para Habermas (1997), o processo legislativo é uma forma de integração social, de forma que os direitos de comunicação e participação se transformem em resolução de problemas e necessidades dos cidadãos. Para o autor, um modelo eficaz de democracia diferencia na sociedade o contraste de opiniões e interesses e

identifica as reais necessidades, priorizando soluções para determinados problemas sociais identificados.

Apesar do crescimento dessa corrente de pensamento, Zuccolotto e Teixeira (2017) destacam que um dos seus problemas é que os autores da corrente democrática participativa não indicam soluções institucionais que reconectem Estado e sociedade em momentos de ruptura. Diante disso, autores considerados contemporâneos, como Urbinati (2006), resgatam a busca pela defesa da democracia representativa frente à democracia direta à eleitoral.

Para a autora acima mencionada, a teoria da democracia representativa abrange um reexame da concepção de soberania popular no intuito de contestar o domínio da vontade na prática da liberdade política. Em suas alegações Urbinati (2006) reitera que a democracia representativa marca o fim da política meramente do sim ou não e o início da política através de opiniões e decisões que podem ser revistas a qualquer tempo. Posto isso, amplia-se a significação da representação política e sua responsabilidade, que é constante, e que está pautada de contestações provenientes da sociedade (URBINATI, 2006).

Para Zuccolotto e Teixeira (2015), o ciclo da representação é concluído quando o povo é chamado para avaliar a competência de seus representantes políticos frente às necessidades coletivas, decidindo-se pela continuidade de seu mandato, pela interrupção de sua carreira política ou, ainda, pela recondução do cargo. Conforme Urbinati (2006), estas duas últimas opções são conhecidas como o poder negativo do povo.

Para que o povo mantenha o poder negativo e possa, de fato, exercitar a relação com seus representantes, é necessário que o ciclo da representação se complete com transparência (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017). Ou seja, quando o ciclo retorna ao seu ponto de partida (BOBBIO, 2000), o povo elege seus governantes através dos votos e podem, ao final do mandato, mantê-los ou não no cargo público. Para Bobbio (2000), a transparência do poder entre os governantes e o povo possui significativa importância, pois tem por objetivo tornar públicas todas as ações e deliberações dos governantes eleitos.

Além dos avanços e contrapontos entre as correntes teóricas, o século XX trouxe consigo novas tecnologias que possibilitaram o avanço da participação democrática. Nesse cenário, o surgimento da *internet* possibilitou a dissipação de conteúdos e informações e promoveu mudanças na prática da democracia.

## 2.2 DEMOCRACIA DIGITAL

A disseminação e abrangência da *internet* tem acarretado, de forma positiva, a participação da sociedade em assuntos e ações da administração pública. De acordo com Tavares, Cerquinho e Paula (2018), após a propagação da *internet* a informação digital promoveu uma grande mudança na relação entre o Estado e a sociedade no que se refere à gestão pública. Os autores destacam que a *internet* tem se manifestado como um meio capaz de incentivar as ações da sociedade, bem como reforçar os sistemas democráticos participativos, promovendo o fortalecimento da democracia digital. Para Meireles (2016), a *internet* tornou-se um fator de transformação da sociedade na forma de tecnologia de controle das ações da administração pública.

O termo democracia digital começou a ganhar força na década de 2000 (LE MOS; LÉVY, 2010), podendo ainda ser associado às seguintes expressões: democracia eletrônica, democracia virtual, ciberdemocracia, teledemocracia, *e-democracy* e *e-participation* (GOMES, 2010; SAMPAIO, 2013; TAVARES; CERQUINHO; PAULA, 2018). A democracia digital caracteriza-se pela utilização dos meios eletrônicos pela sociedade para a obtenção de informações públicas (AKUTSU; PINHO, 2002), sendo entendida como a utilização dos recursos tecnológicos como base para a prática democrática, promovendo um canal de transmissão de informações e diálogo entre cidadãos, políticos e administradores públicos (WATSON et al., 1999).

As Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs), entre as quais a *internet* é somente um dos desdobramentos, geraram condições para o surgimento e desenvolvimento da chamada sociedade do conhecimento. Conforme Castells (2002), de todas as convergências da tecnologia voltadas para a comunicação interativa, a *internet*, na Era da Informação, foi o mais revolucionário meio criado para a comunicabilidade. Pinho (2008) descreve que as TICs, no âmbito governamental, têm se propagado através do governo eletrônico ou *e-gov*, informatizando as atividades internas e aumentando a comunicação com todo o público externo: cidadãos, empresas, fornecedores entre outros mais interessados nas informações públicas. Por intermédio do Estado, o governo eletrônico, atualmente, tornou-se o principal instrumento de que dispõe os cidadãos para

encarar os desafios advindos da globalização, que se dá através das interações entre governos, empresas e sociedade (BRAGA et al., 2008).

Conforme Agostineto e Raupp (2010), o uso da *internet* proporcionou maior oportunidade para abertura dos meios de relacionamento e contato da sociedade com os governos, resultando no desenvolvimento de serviços com menores custos e maior qualidade, e promovendo como consequência a oportunidade de maior participação dos cidadãos nos assuntos da administração pública.

A democracia digital é uma tendência que emerge no âmbito das novas tecnologias e da conectividade da sociedade com o Estado. Variados instrumentos de gestão da administração pública passam pela conectividade e a esfera pública administrativa tem sido cada vez mais discutida como uma esfera pública virtual, onde o *lócus* da comunicação, das opiniões e dos planejamentos das ações podem ser viabilizados via *internet* (MAIA, 2001; SAMPAIO; BARROS, 2011).

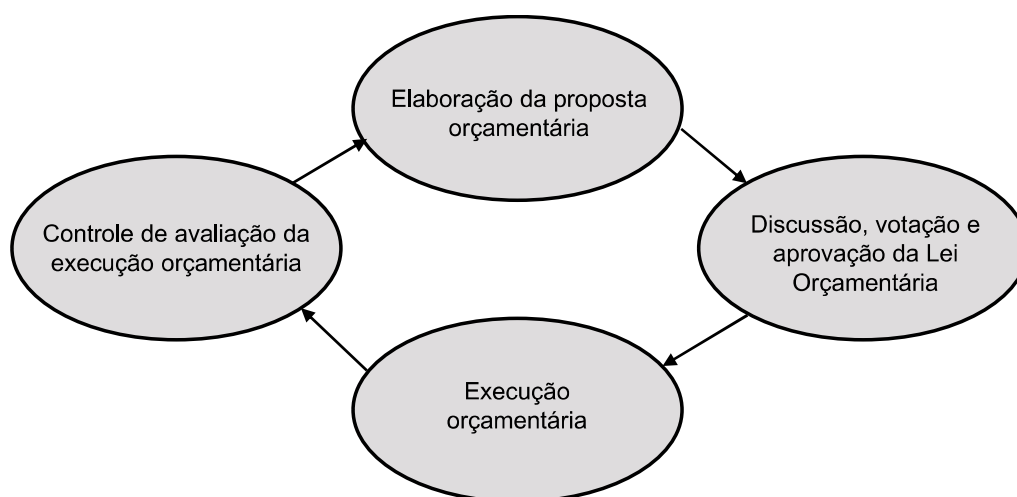
Logo, as tecnologias digitais permitiram um maior avanço para a transparência e legislações, como também incentivaram a prática de divulgações em meio eletrônico de acesso ao público, como a *internet*. As legislações então priorizaram em seus conteúdos ações de transparência orçamentária com a divulgação de informações que envolvessem todo o ciclo orçamentário dos governos, seja ele nacional ou subnacional. Antes, porém, de conceituar o que seria a transparência do ciclo orçamentário, é preciso discutir os conceitos a respeito do ciclo orçamentário, conforme seção que se segue.

### 2.3 CICLO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

O atual sistema de planejamento e orçamento público utilizado no Brasil foi elaborado e construído ao longo do tempo a partir da promulgação da Constituição Federal do Brasil de 1988. O Orçamento Público destaca-se por ser uma ferramenta de planejamento de forma a auxiliar a gestão pública no âmbito da execução dos planos de ações, que são devidamente elaborados pelo governo segundo as prioridades, de acordo com os recursos disponíveis (SANTOS; CAMACHO, 2014). Assim, o orçamento torna-se um instrumento de significativa relevância para o desenvolvimento das políticas públicas e o desempenho da gestão da administração pública (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017).

O Ciclo Orçamentário é composto por peças orçamentárias. Para Matias-Pereira (2017), a peça orçamentária trata-se de um documento que tem o poder de definir o processo de gestão dos recursos públicos, onde todos os elementos envolvidos na fase de sua elaboração devem ser considerados. Assim, na fase de elaboração da proposta orçamentária devem constar a programação das despesas orçamentárias, desde suas diretrizes gerais até a sua consolidação. O autor destaca, ainda, que o ciclo orçamentário possui uma sequência contínua e simultânea, sendo que todo o planejamento das despesas públicas passa por elaboração, aprovação, execução, controle e avaliação. Conforme ilustrado na Figura 1, o Ciclo Orçamentário equivale ao intervalo de tempo em que se dá o processamento das atividades do orçamento público até a sua avaliação final.

Figura 1 - Ciclo Orçamentário.



**Fonte:** Matias-Pereira (2017, p. 298).

Nesse seguimento, o sistema orçamentário brasileiro, por força da Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, compreende um sistema de planejamento público governamental que se executa através de um ciclo, denominado ciclo orçamentário, e possui três importantes documentos: Planos Plurianuais – PPA, Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDO, e Leis Orçamentárias Anuais – LOA. Esses documentos são pertinentes aos governos municipal, estadual e federal (SANTOS, 2001; GIACOMONI; PAGNUSSAT, 2006). Para Santos e Camacho (2014), estas três peças juntas são a base para que as técnicas

orçamentárias sejam desenvolvidas a fim de que se possa garantir um orçamento público fundamentado em leis e que vise atingir os objetivos públicos pretendidos.

De acordo com Zuccolotto (2014), com estas três peças orçamentárias faz-se necessária a compreensão de que o ciclo orçamentário, no Brasil, inicia-se com a elaboração, discussão, votação e aprovação do Plano Plurianual. Após a construção deste, há a elaboração, discussão, votação e aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias, finalizando-se o ciclo com as mesmas etapas para a Lei Orçamentária Anual.

Segundo Giacomoni e Pagnussat (2006), o PPA estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para um período de quatro anos de forma regionalizada, sendo esse plano anual um instrumento de planejamento de médio prazo a fim de que se possa promover o desenvolvimento. O PPA é voltado para a programação da administração pública e, para Giacomoni, este documento possui significativa importância, que pode ser evidenciada por meio das seguintes características:

a) em primeiro lugar, há a vasta abrangência dos conteúdos integrantes do plano plurianual, ou seja, o estabelecimento, de forma regionalizada, das diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas dos planos e programas de duração continuada; b) em segundo lugar, a elaboração dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais deve ser feita em consonância com o plano plurianual; c) por último, nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão sob pena de crime de responsabilidade (GIACOMONI, 2010, p. 212).

Dessa forma, o PPA retrata a visão futura para o país, informando as metas dos governos para os quatro anos subsequentes e demonstrando o método para sua implementação, tendo o papel de orientar o ente público e a sociedade de forma a possibilitar os objetivos da República (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO, 2015). Logo, o PPA destaca-se como instrumento relevante destinado à orientação da política pública juntamente com as mudanças inerentes à sociedade, cumprindo sua finalidade de apoio à política fiscal de médio e longo prazo (GIACOMONI; PAGNUSSAT, 2006). Ainda, é possível observar no PPA a demonstração das escolhas acordadas juntamente com a



sociedade, o que possibilita contribuir para a concretização dos objetivos básicos da República e a ação organizadora do governo pela busca de melhoria constante do desempenho da administração pública (ABREU; GUIMARÃES, 2014).

O PPA faz a articulação com o orçamento anual cumprido pela LDO, que após aprovação do Poder Legislativo, fornece orientação para a elaboração dos orçamentos anuais destacando as prioridades e estabelecendo metas que devem ser executadas (GIACOMONI, 2010; GIACOMONI; PAGNUSSAT, 2006). Assim, a Constituição Federal de 1988 dispõe em seu art. 165, parágrafo 2º, que:

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000, a segunda peça orçamentária, a LDO, passou a ter capacidade de tratar de outros assuntos, tais como:

- O estabelecimento de metas de resultados fiscais;
- A fixação de critérios para a limitação de empenhos e movimentações financeiras;
- Avaliação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência dos servidores públicos e do FAT.
- A expansão das despesas obrigatória cuja natureza seja continuada e dos riscos fiscais.

Essas determinações são válidas para os Estados, Municípios e Distrito Federal, e as metas conduzirão o processo de elaboração e execução orçamentária (NOBLAT, BARCELOS; SOUZA, 2014). Para os autores mencionados, a LDO deve atender a dois requisitos básicos: 1) orientar a elaboração orçamentária em conformidade com o PPA, referindo-se unicamente ao exercício financeiro subsequente; e 2) estabelecer a política das alterações na legislação tributária. Esse projeto de lei deve ser encaminhado ao Poder Legislativo para aprovação, sendo seu envio previsto até o dia 15 de abril de cada ano.

Para Giacomoni (2010), a LDO apresenta um expressivo aperfeiçoamento no sistema orçamentário brasileiro, pois carrega o esforço de tornar mais transparente o

processo orçamentário e contribui no sentido de ampliação da participação do Poder Legislativo no controle das finanças públicas.

Completando a terceira peça do ciclo orçamentário, há a LOA. Da mesma forma que o PPA e a LDO, cabe ao Congresso avaliar e ajustar a proposta do Poder Executivo. Por resolução da Constituição Federal de 1988, no § 4º do art. 165, a Lei Orçamentária Anual deverá ser elaborada em conformidade com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Ainda, conforme definido também pela Constituição Federal de 1988, o § 6º dispõe que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

A LOA estabelece os Orçamentos da União, onde são estimadas as receitas públicas e fixadas as despesas do governo federal (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO, 2015). Dessa forma, a LOA é capaz de contribuir para o alcance das metas do PPA, por meio das diretrizes determinadas na LDO. Quintana et al., esclarecem que a LOA:

[...] é derivada de um projeto de lei formalmente elaborada pelo Poder Executivo e enviado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro para deliberação do Poder Legislativo, conforme define o parágrafo 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) (QUINTANA et al., 2011, p. 24).

Ainda segundo Quintana et al., também como função a LOA:

[...] autoriza as despesas do ente governamental, de acordo com a previsão de arrecadação, sendo possível a realização de despesas acima do limite previsto na lei, desde que o Poder Executivo submeta, ao poder Legislativo, projeto de lei solicitando a inclusão de crédito adicional (Idem).

De acordo com Matias-Pereira (2017), a LOA deverá conter apenas os procedimentos relativos à previsão da receita e despesa, havendo casos de exceção apenas para a abertura de créditos suplementares e para a contratação de crédito. O autor acima mencionado ainda pontua que os créditos adicionais e os projetos de lei inerentes ao orçamento anual serão, posteriormente, analisados por duas casas do Parlamento.

A Lei Federal 4.320/1964 dispõe, em seu art. 22, sobre o conteúdo e a forma da proposta orçamentária, a saber:

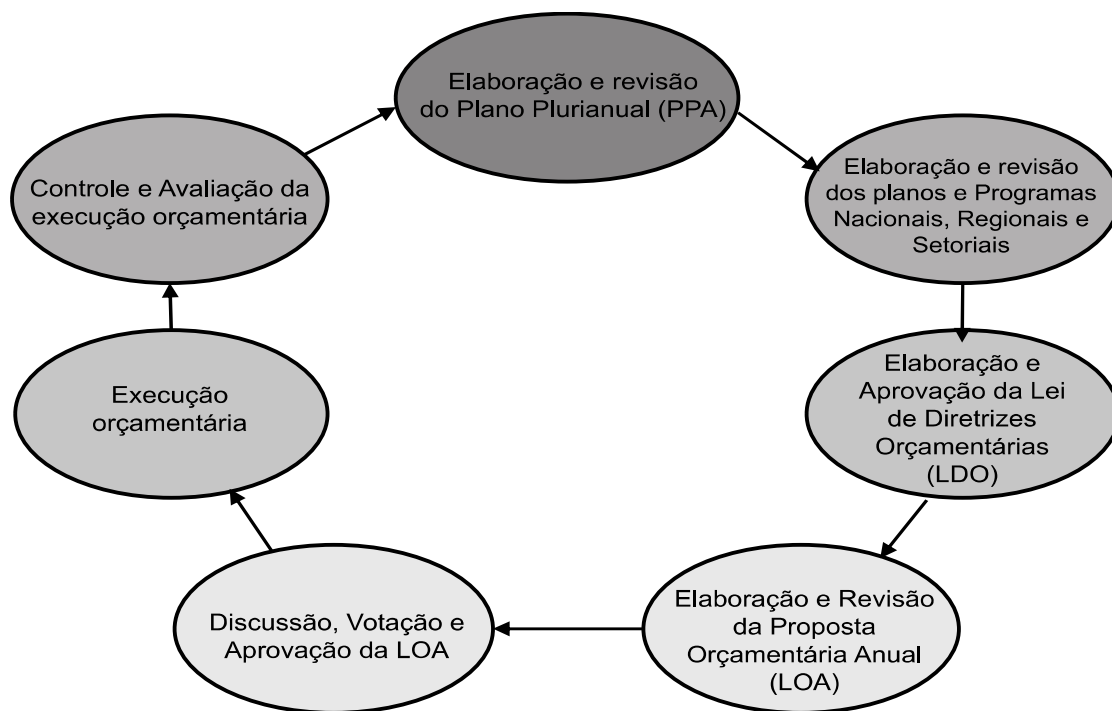
I – Mensagem contendo a situação econômico-financeira, os saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros e justificação da receita e despesa;

II - Projeto de Lei do Orçamento;

III – Tabelas explicativas e estimativas de receita e despesa.

Logo, as ações dos governos municipais e estaduais têm de estar registradas nas devidas leis orçamentárias de seus respectivos Municípios e Estados, e os orçamentos de investimentos e fiscal deverão funcionar como ferramentas voltadas para a atenuação das possíveis desigualdades regionais (MATIAS-PEREIRA, 2017). Assim, a tríade composta pelo PPA, LDO e LOA constitui a base do sistema integrado de planejamento e orçamento brasileiro, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 - Processo integrado de planejamento e orçamento.



**Fonte:** Matias-Pereira (2017, p. 244).

Após o estágio de elaboração e aprovação do orçamento público, há a fase da Execução Orçamentária, em que as deliberações e as opções/escolhas explícitas e acordadas na Lei Orçamentária Anual atribuem natureza financeira no formato de

fluxos de recursos que ingressam e desvinculam-se dos cofres públicos (GIACOMONI, 2010). Para Castro e Garcia (2008), a execução orçamentária é o período no qual a administração pública desempenha, de forma prática, a operacionalização das políticas públicas, com vistas a executar os programas de governos anteriormente aprovados.

A Lei de Finanças Públicas (Lei 4.320/64) define três estágios para execução das despesas públicas, popularmente conhecidos como estágios da despesa. São eles: 1) Empenho: é o ato originado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento futuro (art. 58); 2) Liquidação: é a comprovação de que as obrigações que contam no empenho foram cumpridas pelo credor. Verifica-se o direito adquirido por parte do credor baseando-se em documentos comprobatórios (art. 63); e 3) Pagamento: é a autorização do desembolso após regular liquidação ao credor, extinguindo o débito contraído pelo Estado (art. 65).

Em seguida, é feito o controle e a avaliação da execução orçamentária. Segundo Sanches (1993), nesse momento são gerados os balanços de acordo com as normas pertinentes e tais documentos são posteriormente avaliados e auditados pelos órgãos auxiliares do Poder Legislativo. Conforme disposto no art. 75, da Lei de Finanças Públicas, o controle da execução orçamentária compreende: 1) a legalidade dos atos resultantes da arrecadação da receita ou a realização da despesa, que se dá através da observância de normas e determinações legais; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração, que se realiza conforme o item anterior; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários, em realização de obras e prestação de serviços, que se realiza através do controle do cumprimento do programa de trabalho.

Assim, de acordo com Toledo Filho e Oliveira (2007), o controle da execução orçamentária torna-se o mecanismo básico e imprescindível à administração pública, pois busca assegurar o melhor equilíbrio das finanças públicas.

Nesse quadro, as peças do Ciclo Orçamentário se complementam através das etapas combinadas entre si. O Plano Plurianual possui o objetivo de fixar parâmetros para a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e esta tem o poder condicionante sobre a Lei Orçamentária Anual que, por sua vez, ordena-se em programas que se estendem em projetos e planos de ação no intuito de maximização dos seus efeitos e aperfeiçoamento da distribuição dos recursos públicos.

Diante das considerações apresentadas, percebe-se a importância das peças do ciclo orçamentário para o orçamento público, e por isso esse ciclo necessita possuir transparência em suas informações, a fim de que a sociedade possa acompanhar cada etapa do orçamento de seu município. A transparência de tais informações será tratada na seção a seguir.

## 2.4 TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA

Um dos pressupostos básicos da democracia é a transparência das informações relativas à administração pública (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017). No entanto, a prática da transparência carece de ações e de evolução. Para Bobbio (2000), dentro de um regime democrático, o povo deve tomar conhecimento das decisões e ações dos governantes ligadas à administração dos recursos públicos. Para Cruz e Ferreira (2008), a transparência das informações deve ser um conceito aplicado assiduamente, onde os cidadãos tenham acesso a tudo o que se relaciona ao setor público, desde o processo de elaboração do orçamento até a evidenciação de sua execução, que deve se dar de forma clara e objetiva.

A transparência é tida como um valor proveniente da democracia que desenvolve a confiança e a boa gestão, aumentando o desempenho e tornando os governos mais responsáveis com os assuntos de interesse global (MEIJER, 2009; GRIMMELIKHUIJSEN; WELCH, 2012). Dessa forma, impulsionada pela inovação da legislação do país nos últimos anos, a transparência refere-se a um dos principais instrumentos que contribui para um melhor controle social e está em constante ascensão no Brasil (MOTA; DINIZ; SANTOS, 2017).

Posto isso, na subseção que segue será abordada a transparência fiscal e a *accountability* de tais informações e, ainda, a transparência do Ciclo Orçamentário no âmbito municipal.

### 2.4.1 Transparência Fiscal e *Accountability*

Segundo Heald (2003), a noção de transparência passou a incorporar os assuntos públicos nos anos de 1950 através da implementação da administração pública na Inglaterra, adquirindo relevância somente na última década do século XX compondo a agenda governamental.

Os debates acerca da transparência das ações da gestão pública têm alcançado considerável relevância por conta do crescimento e rápido progresso tecnológico em todo o mundo. O Brasil, acompanhando este movimento, tem crescido e inovado nesta área tecnológica com a elaboração de instrumentos que permitem a disponibilização das informações pertinentes à administração pública para a sociedade (AKUTSU; PINHO, 2002). Para Cruz e Ferreira (2008), o conceito de transparência no setor público é considerado como um quesito essencial para uma boa gestão democrática, que depende, contudo, de como é disponibilizado o acesso das informações aos usuários, visto que é possível constatar dificuldades quanto ao entendimento das informações dos atos públicos por parte da comunidade.

A transparência fiscal é uma definição que se presta melhor junto às averiguações empíricas que demarcam os objetos analisados averiguando a transparência (PIRES; TIBALI; SOUZA, 2010). Segundo Jarmuzek et al. (2006), a transparência fiscal pode ser definida como uma abertura pública sobre a estrutura e as funções do governo, bem como as contas do setor público, as projeções fiscais e as intenções da política fiscal. Para estes autores, essa abertura é fundamental para que haja imposição aos governos, e para que se possa responsabilizar os responsáveis políticos pela elaboração e implementação da política fiscal.

A definição clássica para a Transparência Fiscal é dada por Kopits e Craig como sendo a:

[...] abertura para o público em geral sobre a estrutura e as funções do governo, as intenções da política fiscal, as contas do setor público e as projeções. Envolve acesso imediato a informações confiáveis, abrangentes, oportunas, compreensíveis e comparáveis internacionalmente sobre as atividades do governo - realizadas dentro ou fora do setor governamental - para que o eleitorado e os mercados financeiros possam avaliar com precisão a posição financeira do governo e os verdadeiros custos e benefícios das atividades do governo, incluindo suas implicações econômicas e sociais atuais e futuras (KOPITS e CRAIG, 1998, p.1).

Corroborando essa definição clássica, Alt, Lassen e Skilling (2002) complementam que a transparência fiscal refere-se às demonstrações orçamentárias e às atividades dos governos de forma que sejam confiáveis, abrangentes e comparáveis. Assim, de maneira geral, a transparência fiscal trata da divulgação e explicitação das informações fiscais e financeiras governamentais.

O Fundo Monetário Internacional (FMI) elaborou minuciosamente o conceito de transparência fiscal através do Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal e do Manual de Transparência Fiscal (PIRES; TIBALI; SOUZA, 2010), que caracterizou a origem de um programa voluntário de avaliação da transparência fiscal, e tais documentos foram concebidos como uma ferramenta de referência para o aumento do grau de transparência do orçamento em seus respectivos países (OECD, 2002).

Os referidos código e manual passaram por uma revisão em 2007, mas poucas mudanças foram efetivadas (PIRES; TIBALI; SOUZA, 2010), visto que suas informações se baseiam em quatro pilares (Quadro 2) da transparência fiscal, que têm por objetivo o melhoramento da divulgação das informações da administração pública e de suas intenções políticas.

Quadro 2 - Pilares da Transparência Fiscal da OECD.

Pilares	Definição
Definição clara de funções e responsabilidades	Trata dos princípios e práticas de transparência fiscal que dizem respeito ao alcance do governo e do quadro para a gestão das finanças públicas. Tais princípios e práticas são fundamentais para atribuir a responsabilidade pela formulação e implementação da política fiscal.
Processos orçamentários transparentes	Apresenta prática de transparência do orçamento, quanto à elaboração, monitoramento e execução.
Acesso do público à informação	Destaca a importância da publicização das informações fiscais de forma completa.
Garantias de integridade	Aborda a qualidade das informações fiscais.

**Fonte:** Fundo Monetário Internacional (2007).

Observa-se que os quatro pilares da transparência fiscal definidos pelo Fundo Monetário Internacional estão associados à viabilização das informações públicas aos cidadãos. Segundo Loureira, Teixeira e Prado (2008), a utilização desses pilares como forma de responsabilização dos agentes públicos está diretamente ligada ao conceito de *accountability*.

Para Akutsu e Pinho (2002), o conceito de *accountability* compreende duas partes, em que a primeira delega a responsabilidade para que a segunda conduza à gestão dos recursos públicos, gerando a obrigação do gestor quanto à prestação de contas de sua gestão. Nesse sentido, Loureiro e Abrucio (2004) destacam que a *accountability* trata-se de um processo que mantém o controle político através da eleição e neste deve haver participação dos cidadãos, que estão organizados

politicamente. Dessa maneira, a expressão *accountability* representa o acesso às informações públicas através do poder público, com seus indicadores de desempenho projetado e resultados alcançados, indicando a prestação de contas governamental (RAUPP; PINHO, 2013).

Abrucio e Loureiro (2004) destacam que são mais comuns estudos sobre *accountability* voltados para o controle das ações dos agentes públicos em relação ao governo, à corrupção ou à proteção dos direitos dos cidadãos. Mas esse tema, segundo os autores, tem alcançado estudos no âmbito do Estado com debates sobre transparência e responsabilização na melhoria da eficiência dos atos governamentais.

Destaca-se, então, que O'Donnell (1998) classificou a *accountability* em duas perspectivas: vertical e horizontal, que podem ser empregadas de acordo com o lugar ocupado pelos sujeitos que se envolvem no processo. A perspectiva vertical, segundo O'Donnell (1998, p. 28), representa às “ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação organizada e/ou seletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não”. Esta perspectiva vertical possui como mecanismo-base as eleições livres por intermédio do voto direto, as reivindicações sociais e os atos ilícitos de governantes públicos (O'DONELL, 1998). A perspectiva horizontal é delineada por O'Donnell como:

[...] a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até *impeachment* contra ações ou emissões de outros agentes do Estado que possam ser qualificadas como delituosas (Ibidem, p. 40).

Os mecanismos integrantes da perspectiva horizontal são os três poderes da União (Executivo, Legislativo e Judiciário), as agências públicas de supervisão e as responsáveis pela fiscalização e controle da prestação de contas públicas (PINHO; SACRAMENTO, 2009). Para O'Donnell (1998), as interações entre as perspectivas verticais e horizontais podem ajudar a minimizar as consequências dos resultados dos estudos sobre o voto, as eleições e sobre a agregação de preferências. O autor ainda conclui que os tipos de *accountability* são importantes para o adequado desempenho do regime democrático, não devendo haver prioridade lógica ou prevalectimento de uma sobre a outra. Dessa maneira, a *accountability* horizontal



torna-se a transparência das ações do governo em associação com os agentes que podem fiscalizá-las.

A *accountability* no âmbito público oportuniza o aperfeiçoamento dos órgãos governamentais quanto ao desempenho das ações do governo, sua transparência de informações e a responsabilidade diante dos cidadãos (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004). Dessa forma, a *accountability* horizontal consiste na transparência das informações e ações governamentais e no controle existente entre o Estado, os órgãos públicos e os cidadãos.

Conforme Raupp, Abreu e Silva (2014), a seriedade de uma gestão pública transparente se dá quanto ao acesso, por parte dos cidadãos, às ações dos governantes, sejam elas de fases anteriores ou que estejam em execução. A transparência do governo tem impacto no desempenho da *accountability*, ou seja, na prestação de contas públicas e na responsabilização democrática dos representantes públicos (MAZZEI; CASTRO, 2016; CALVOSA; SILVA; KRAKAUER, 2017).

Uma gestão pública transparente não é somente a divulgação das informações fiscais, mas compete à execução do conceito de *accountability*, visto que a transparência da gestão fiscal brasileira se tornou obrigatória a partir da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal e deve ser acompanhada e fiscalizada pela população e pelos órgãos adequados (CRUZ et al., 2012).

#### 2.4.2 Transparência do Ciclo Orçamentário

O orçamento público é um instrumento de planejamento e controle do governo (MATIAS-PEREIRA, 2017), sendo este seu principal mecanismo de evolução das políticas públicas e por meio do qual os governantes podem selecionar suas prioridades e decidir como serão alocados e distribuídos os recursos públicos em função de diversas pressões sociais (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004). Para Abrucio e Loureiro (2004), representação e *accountability* se fazem presentes nas decisões orçamentárias, que são as principais questões de uma ordem democrática. Para Fortis (2009), o orçamento público representa o consenso entre os desejos da população, sendo este um mecanismo para a solução de problemas pertinentes à sociedade, traduzindo seus desejos e aspirações de melhorias que contribuam de forma coletiva.

A OECD (*Organization for Economic Co-operation and Development*) define a transparência do orçamento como sendo uma divulgação íntegra de todas as informações fiscais consideradas importantes e destaca que o orçamento público é tido como o documento político mais relevante do governo, visto que através deste documento são conciliados e implementados os objetivos estipulados e devem ser disponibilizados de forma gratuita via *Internet* (OECD, 2002). Os estudos da OECD (2002) apontam que o elemento fundamental da boa governança é a transparência de suas informações.

Como mencionado anteriormente, no Brasil, o orçamento público consiste em um ciclo conhecido como ciclo orçamentário ou processo orçamentário. Este ciclo orçamentário é composto por uma série de passos que se repetem em períodos pré-determinados (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017). O ciclo orçamentário brasileiro, de caráter contínuo e simultâneo, possui quatro estágios definidos, em instâncias também definidas. Estes estágios são: 1) **Elaboração**: trata-se da preparação do plano orçamentário, elaboração das propostas orçamentárias; 2) **Aprovação**: refere-se ao debate, às alterações e à aprovação do plano orçamentário pelo Legislativo; 3) **Execução**: refere-se à implementação das políticas públicas pelo governo; 4) **Avaliação**: trata-se da prestação de contas e avaliação dos gastos orçamentários pelo Legislativo e pela instituição de auditoria.

Para Ramkumar e Shapiro (2011), é importante que o ciclo orçamentário seja transparente, pois, suas propostas determinam:

- **Receitas**: quanto os cidadãos pagam em impostos;
- **Despesas**: como os recursos do governo são distribuídos entre os cidadãos;
- **Dívida**: como a maior parte do custo do governo é suportada pelas gerações atuais ou futuras.

Para os autores supracitados, o governo toma tais decisões em nome de todos os cidadãos. Portanto, é fundamental que o governo forneça explicações completas dos impostos arrecadados e dos planos de ação para os gastos. Assim, o processo orçamentário permite discussão e aprovação pelo Legislativo e os cidadãos podem ter ciência de como os recursos são recolhidos e destinados a cada área da sociedade.

As informações contidas nesse processo orçamentário, segundo Ramkumar e Shapiro (2011), devem ser/conter:

- **Abrangentes:** deve a proposta orçamentária relatar todas as receitas e despesas projetadas de todas as entidades que realizam as atividades governamentais. Isso inclui os fundos extra orçamentários e os recursos provenientes de doadores externos. Os dados sobre receitas e despesas têm de ser complementados com as informações sobre a dívida pública, as garantias do governo e os ativos financeiros.
- **Classificação Sólida de Transações:** a classificação das receitas, despesas, saldos orçamentários e financiamento devem seguir um sistema de classificação pré-determinados. Esta classificação promove a responsabilidade pelo uso de fundos públicos e aumenta a compreensão do público sobre como o governo tem usado os recursos públicos.
- **Bruto versus Líquido:** todos os agregados dos valores fiscais devem ser reportados em uma base bruta, de forma que o valor total de transações ativas e passivas possa ser identificado, e todas as deduções ou ajustes também sejam públicos. Ou seja, todas as receitas obtidas por cada agência do governo, como taxas encargos, devem ser devidamente divulgadas na proposta do orçamento, bem como o gasto total por agência governamental.

Através destas informações, Ramkumar e Shapiro (2011) relatam que a proposta do orçamento público tem autoridade para tributar e direcionar os gastos públicos no ano orçamentário a que se refere, envolvendo uma troca entre a fiscalização e controle legislativo e a necessidade do executivo de ter maleabilidade para implementação do orçamento à medida que o cenário muda durante o ano orçamental.

Para cada estágio do ciclo orçamentário, Ramkumar e Shapiro (2011), com base nas normas internacionais apresentadas pelo OECD e *International Monetary Fund* (IMF), apresentaram um modelo de oito relatórios, onde consta cada um dos documentos orçamentários e o que eles precisam abranger, configurando, assim, a transparência do ciclo.

Dos oito relatórios apresentados pelos autores (Quadro 3), quatro deles dizem respeito aos estágios de formulação e aprovação do ciclo orçamentário: a Declaração Pré-Orçamentária, a Proposta Orçamentária, o Orçamento Aprovado e o Orçamento Cidadão. Os relatórios restantes concernem ao estágio da Execução Orçamentária e do controle do orçamento: o Relatório de Acompanhamento da

Execução Orçamentária, o relatório de Análise Semestral (não exigido pela legislação brasileira), o Relatório de Final de Ano e o Relatório de Auditoria.

Quadro 3 - Resumo sobre a Transparência nos Relatórios Orçamentários (continua).

Importância	Conteúdo Principal
<b>Documento Pré Orçamentário</b>	
Fortalece ligação entre as políticas e as dotações orçamentais; Identifica estratégia básica do governo a médio prazo; Melhora a racionalidade do processo de formulação do orçamento.	Previsões macroeconômicas a médio prazo; Objetivos fiscais do governo a médio prazo; Grandes categorias de impostos e receitas.
<b>Proposta Orçamentária do Executivo</b>	
Determina a carga fiscal sobre os cidadãos; Determina a distribuição de recursos da população; Determina os custos/dívidas a ser suportado pelas gerações futuras.	Prevão e explicação das receitas; Estimativa e classificação das despesas de financiamento de composição do déficit.
<b>Orçamento Aprovado</b>	
Fornece informações básicas onde os resultados reais do orçamento podem ser comparados; Permite uma avaliação das alterações feitas pelo legislativo à proposta orçamentária.	Comentário sobre despesas e receitas; Dados de desempenho não financeiro; Situação global da dívida.
<b>Orçamento Cidadão</b>	
Fornece informações básicas onde os resultados reais do orçamento podem ser comparados; Permite uma avaliação das alterações feitas pelo legislativo à proposta orçamentária.	Toma o orçamento “acessível” e não apenas disponível; Facilita um debate amplo e informado sobre as prioridades fiscais; Demonstra o compromisso do governo com o público e promove a confiança no governo;
<b>Acompanhamento da Execução Orçamentária</b>	
Medida periódica das tendências de receita e despesa; Ajuda na implementação do orçamento de ajuste; Cria capacidade e sistemas que melhoram o gerenciamento de orçamento.	Progresso na execução do orçamento; Receitas reais coletadas e despesas incorridas em cada mês e no acumulado do ano; Atividades de empréstimo do governo; Identificação inicial de desvios do orçamento.
<b>Análise Semestral</b>	
Permite uma avaliação abrangente dos gastos reais e coleta de receita em relação às estimativas originais no meio do ano orçamentário; Avalia o impacto das mudanças na macroeconomia no orçamento; Faz um balanço do progresso na realização de metas de desempenho específicas.	Revisões nas hipóteses econômicas e seu impacto nas estimativas orçamentárias; Identificação e explicação abrangente de desvios nos gastos orçamentários e receitas e estimativas.

Quadro 3 - Resumo sobre a Transparência nos Relatórios Orçamentários (conclusão).

Importância	Conteúdo Principal
<b>Final de Ano</b>	
Permite uma avaliação abrangente dos gastos reais e coleta de receita em relação às estimativas originais no final do ano orçamentário; Faz o balanço do desempenho do governo na realização de suas metas e indicadores de desempenho.	Posição global dos ativos e passivos do governo; Despesas por classificação funcional e econômica e listagem das receitas reais coletadas em diferentes categorias; Resumo dos gastos do governo por setor e programas.
<b>Auditoria</b>	
Avaliação independente e autorizada da execução orçamentária; Avalia o grau em que o governo cumpriu a lei orçamentária; Fornece comentários sobre a precisão e confiabilidade das declarações financeiras do governo.	Resumo dos gastos do governo por setor e programas; Desvios e explicação de desvios entre previsão macroeconômica e resultados reais; Narrativa sobre pontos fortes e fracos no desempenho de ministérios / agências. Informações não financeiras sobre o desempenho do governo na realização de suas metas e indicadores de desempenho

**Fonte:** Adaptado de Ramkumar e Shapiro (2011).

A partir da combinação do que é sugerido pelos documentos da OECD e IMF, os autores Pires, Tibali e Souza (2010) propuseram a definição da transparência orçamentária de forma operacional para a análise da qualidade das práticas orçamentárias que são cumpridas pelos governos municipais brasileiros. Considerando as limitações fiscais do governo, os autores Pires, Tibali e Souza (2010) trataram a transparência orçamentária municipal como um meio de gerenciar a arrecadação de tributos e sua destinação a elementos da despesa pública, em que se pratica de forma regular a prestação de contas, esclarecendo os prazos, as decisões, os resultados e os riscos ao longo do ciclo orçamentário em todos os seus estágios.

De acordo com Zuccolotto e Teixeira (2017), o Brasil, nos últimos anos, tem seguido a tendência internacional criando inovações e aspirando a uma melhoria da divulgação das informações pertinentes ao ciclo orçamentário. Ainda segundo os autores, destaca-se que tais inovações não são esforços de apenas um governo, visto que as mudanças tiveram início a contar da transição democrática e permanecem em processo de aprimoramento das melhorias implantadas.

Assim, para Pires, Tibali e Souza (2010), apesar da transparência orçamentária ter atingido níveis nunca antes vistos no país, especialmente na União, nos Estados e em Municípios de grande porte, a qualidade alcançada ainda é

considerada insuficiente, visto que ainda podem ser encontrados déficits de transparência na gestão pública brasileira.

Tais déficits de transparência nos governos podem estar ligados ao distanciamento entre o que é prescrito na norma regulamentadora e o que ocorre na prática, gerando certa desconfiança quanto à legitimidade das leis brasileiras na sociedade (MACHADO-DA-SILVA et al., 2003; RAUPP; PINHO, 2015). Tal distanciamento é tratado no Formalismo, conforme a seção a seguir.

## 2.5 FORMALISMO BRASILEIRO

O atendimento, por parte dos governos, às determinações legais a respeito da viabilização de informações públicas à sociedade, com vistas à transparência, pode ser entendido à luz da teoria do Formalismo, proposta por Fred Warren Riggs em 1961, pois auxilia na explicação da realidade brasileira. Para Riggs (1964), o formalismo refere-se à divergência entre a norma devidamente prescrita e a real conduta, de forma que a conduta ativa das pessoas não é compatível com as normas que lhe foram estabelecidas. Riggs (1964) afirma que o formalismo se refere a uma sociedade em que os princípios escolhidos são discordantes daqueles tidos como verdadeiros, que são tradicionais para a sociedade.

De acordo com Machado-da-Silva et al. (2003), a sociedade brasileira é influenciada por modelos e padrões exteriores, o que torna simples aprovar uma estrutura mais formal via decretos, normas ou leis do que regularizar o comportamento social. Os autores complementam: “é interessante notar que o formalismo não se caracteriza apenas pela imposição frequente de regras [...], mas também como traço cultural que integra o comportamento dos atores sociais” (MACHADO-DA-SILVA et al., 2003, p. 199).

Riggs (1964) caracterizou os diferentes modelos de sociedades a partir do formalismo: difratadas (abrange os países desenvolvidos), prismáticas (abrange os países que estão em desenvolvimento) e concentradas (abrange os países extremamente subdesenvolvidos), conforme Quadro 4 a seguir.

Quadro 4 - Modelos de Sociedade.

Modelos de Sociedade	Definição
Difratadas	Na sociedade moderna as estruturas sociais são difratadas. Cada estrutura corresponde a uma função distinta.
Prismáticas	Combina características da sociedade difratada e concentrada.
Concentradas	Estruturas sociais concretas. Possui apenas uma estrutura cumprindo diversas funções ao mesmo tempo.

**Fonte:** adaptado de Machado-da-Silva et al. (2003).

Segundo o Riggs (1964) o Formalismo se faz presente nos três modelos de sociedade, sendo de forma amenizada nos extremos (difratadas e concentradas) e máxima nas prismáticas. Segundo Motta e Alcadipani (1999), nas sociedades prismáticas o formalismo existe visto que estas dependem das sociedades difratadas e são impostas a implementação de estruturas sociais, econômicas e políticas. Assim, o Formalismo se dá nas sociedades prismáticas uma vez que a realidade do cotidiano destas não condiz com as estruturas das sociedades difratadas (RAUPP; PINHO, 2015).

Neste estudo foi focado o modelo prismático de sociedade, visto que o Brasil é caracterizado como tal por ser um país em desenvolvimento (RIGGS, 1964). Riggs (1964) propôs três variáveis para a operacionalização da sociedade no modelo prismático: grau de heterogeneidade, formalismo e superposição. A sociedade neste modelo expõe um método de análise com exigência de saberes especializados nos mais diversos campos e também o domínio de saberes sistêmicos (modelos difratados e/ou especializados). Desta forma, é possível posicionar uma determinada sociedade na equivalência de comparação (essa equivalência é apenas descritiva) a partir da introdução dessas variáveis (SANTOS; SANTOS; BRAGA, 2013), a saber:

- Heterogeneidade: consiste na coexistência de elementos antigos e modernos, novo e velho, rural e urbano. Possui alto grau nas sociedades prismáticas e baixo grau nas sociedades concentradas e difratadas (MACHADO-DA-SILVA et al., 2013).

- Formalismo: de particular interesse nesse estudo, refere-se à discrepância existente entre as normas devidamente prescritas e as atitudes concretas que são adotadas em sua implantação. Possui grau residual nas sociedades difratadas e nas concentradas, e alto grau nas sociedades prismáticas (MACHADO-DA-SILVA et al., 2013).

- Superposição: caracteriza-se pelo cumprimento de mais de uma função social pela mesma estrutura, em acordo com padrões preestabelecidos (MACHADO-DASILVA et al., 2013).

Segundo Prates e Barros (1997), o Formalismo na sociedade brasileira gera uma aceitação de normas e regras de forma tácita. Entretanto, nota-se uma prática de forma distorcida, visto que há leis sendo desrespeitadas frequentemente sem a respectiva institucionalização. Para Motta e Alcadipani (1999), as características socioculturais existentes no Brasil confirmam as práticas formalistas para a existência e manutenção do “jeitinho brasileiro”, que, por sua vez, refere-se ao típico processo de atingir dados objetivos a despeito de leis, ordens e regras contrárias. De acordo com Machado-da-Silva et al. (2003), a sociedade brasileira é influenciada pelos modelos e padrões estrangeiros que facilitam uma conduta à formação de uma estrutura formal por leis e decretos que sancionam o comportamento social.

Desta forma, em síntese, o Brasil configura uma sociedade prismática caracterizada pelo alto grau de Formalismo, em que há a discrepância entre a conduta social e a norma prescrita que a regula.

## 2.6 ELEMENTOS DA ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA E A TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA MUNICIPAL

Nesta seção foram elaboradas oito hipóteses com o auxílio de alguns dos indicadores socioeconômicos e financeiros mais utilizados em pesquisas anteriores. Variados estudos têm se empenhado na análise da transparência fiscal municipal, como os de Akutsu e Pinho (2002); Jarmuzek et al. (2006); Cruz, Silva e Santos (2009); Paiva e Zuccolotto (2009); Cruz et al. (2012); Souza et al. (2013); Ribeiro e Zuccolotto (2012); Zuccolotto e Teixeira (2014); e Mota, Diniz e Santos (2017).

Um dos objetivos específicos propostos deste estudo é a mensuração do indicador de transparência orçamentária municipal das informações acerca do ciclo orçamentário ao longo de cinco anos, e, para isto, fez-se necessária uma busca de pesquisas sobre transparência municipal com a finalidade de elencar as variáveis que serão analisadas estatisticamente a propósito de obter possíveis explicações para o comportamento anual do indicador de transparência municipal e sua relação com os indicadores socioeconômicos e financeiros. O comportamento do indicador de transparência orçamentária não compromete ao longo do tempo o Ciclo



Orçamentário em si e nem compromete o controle social, mas pode evidenciar quais elementos determinantes influenciam na transparência municipal, onde os elementos financeiros podem ser integrantes do Ciclo Orçamentário.

De acordo com Zuccolotto e Teixeira (2014), as Receitas Próprias são os recursos financeiros advindos das atividades operacionais do Município para posterior aplicação em despesas correntes, a fim de manter as atividades em geral. A Receita Corrente, na pesquisa do autor, obteve um efeito positivo na transparência fiscal, visto que municípios com receitas correntes capazes de abranger suas despesas tendem a ser mais transparentes. Neste estudo será utilizada a Receita Própria excluindo-se as Transferências Intergovernamentais, com o fim de avaliá-la em paralelo com os valores de tais transferências. Diante da importância das Receitas Próprias para o município, elaborou-se a hipótese a seguir:

- ❖ H<sub>1</sub> – As Receitas Próprias do município têm relação positiva com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

Com a aprovação da Constituição Federal de 1988, o modelo de federalismo fiscal brasileiro atribuiu maiores responsabilidades aos municípios e, com o aumento gradativo das despesas, tais entes federativos tornam-se mais dependentes do governo federal via transferências intergovernamentais. Para Mendes, Miranda e Cosio (2008), as transferências intergovernamentais não condicionais e sem contrapartida geram uma baixa na *accountability* dada a desvinculação da origem dos recursos. No trabalho dos autores citados e na pesquisa de Mota, Diniz e Santos (2017), as transferências intergovernamentais tiveram impacto negativo na transparência pública, pois não incentivam a arrecadação tributária, reprimem a *accountability* e a responsabilidade fiscal dos municípios.

Neste estudo serão analisadas as Transferências Intergovernamentais como um todo, ou seja, de modo geral, todos os valores repassados pela União aos municípios sejam eles obrigatórios, discricionários, condicionais ou incondicionais, com ou sem contrapartida. Assim, chegou-se à seguinte hipótese:

- ❖ H<sub>2</sub> – As Transferências Intergovernamentais têm relação negativa com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

O Produto Interno Bruto (PIB) indica o nível de atividade econômica do Município. O PIB *per capita* foi um fator positivo da transparência municipal nas pesquisas de Akutsu e Pinho (2002); Styles e Tennyson (2007); Cruz, Silva e Santos (2009); Cruz et al. (2012); e Reis, Ferreira e Ferreira (2017), em que os municípios

com maiores níveis de atividade econômica apresentaram maiores índices de transparência municipal. Assim, elaborou-se a hipótese a seguir:

- ❖ H<sub>3</sub> – O Produto Interno Bruto municipal *per capita* tem relação positiva com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

Conforme Mota, Diniz e Santos (2017), os gastos com saúde, educação e pessoal são os gastos mais quantitativos dos municípios brasileiros, de modo que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece limites para tais gastos. Em contrapartida, a Constituição Federal de 1988 impõe limites mínimos de gastos com a Saúde e Educação de 15% e 25%, respectivamente, tendo como base as receitas de impostos e transferências. Os gastos com saúde tiveram um impacto positivo na transparência municipal no estudo de Mota, Diniz e Santos (2017), visto que bons indicadores fiscais na área da saúde podem impactar na evidenciação de uma gestão pública municipal eficiente, garantindo a aprovação da população. Corroborando este resultado, Ribeiro e Zuccolotto (2012) verificaram que municípios que investem mais na área de educação e saúde possuem melhora dos indicadores de transparência. Diante da importância dos gastos com saúde e educação, foram elaboradas as seguintes hipóteses:

- ❖ H<sub>4</sub> – Os gastos com Saúde têm relação positiva com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).
- ❖ H<sub>5</sub> – Os gastos com Educação têm relação positiva com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

Em relação aos gastos com pessoal, Mota, Diniz e Santos (2017) argumentam que os gastos mais elevados nesta área podem traduzir um quadro de servidores públicos mais qualificados, contribuindo para uma melhora na transparência municipal. Mas, conforme os autores, tais gastos elevados poderiam retratar valores excessivos na folha de pagamento, o poderia levar ao desejo da informação sigilosa, prejudicando a transparência. Raras pesquisas sobre a transparência municipal utilizaram os gastos com pessoal como uma de suas variáveis. A Lei de Responsabilidade Fiscal determina limite legal de gastos com pessoal, não devendo este ultrapassar 60% da Receita Corrente Líquida (RCL). Há ainda um “limite” de alerta e um “limite prudencial” onde, no primeiro, os gastos com pessoal não devem ultrapassar 44,10% da RCL, e, no segundo, tais gastos não devem ultrapassar 46,55% da RCL, devendo, neste caso, o ente público tomar providências cabíveis. Isto posto, formulou-se a seguinte hipótese:

- ❖ H<sub>6</sub> – Os gastos com Pessoal têm relação negativa com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), segundo Cruz, Silva e Santos (2009), trata-se de um índice com o objetivo de medir o nível de desenvolvimento humano dos municípios baseando-se em indicadores de três dimensões: longevidade, educação e renda e, sua pontuação varia de 0 a 1. Tal variável foi considerada nas pesquisas de Oliveira, Silva e Moraes (2008), Cruz et al. (2012) e Reis, Ferreira e Ferreira (2017) e, constataram que municípios com maiores pontuações no IDH apresentam maior transparência em sua gestão pública. A literatura exposta proporciona a elaboração da seguinte hipótese:

- ❖ H<sub>7</sub> – O grau de desenvolvimento humano tem relação positiva com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

O Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) foi desenvolvido pelo Sistema FIRJAN com o objetivo de acompanhar o desenvolvimento humano, social e econômico dos municípios brasileiros. Nos estudos de Cruz et al. (2012), Ribeiro e Zuccolotto (2012), e Zuccolotto e Teixeira (2014) foi verificado que municípios que possuem melhores estruturas na área da saúde e na gestão educacional apontam melhores indicadores de transparência municipal. No presente estudo será utilizado o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), também desenvolvido pelo Sistema FIRJAN. Trata-se de uma ferramenta para o controle da sociedade, onde objetiva-se a estimulação da cultura da responsabilidade administrativa no intuito de melhorar o desenvolvimento da gestão fiscal dos municípios e, ainda, o aperfeiçoamento da alocação dos recursos públicos a partir da gestão (FIRJAN, 2018). Este índice abrange os indicadores de receita própria, gastos com pessoal, investimentos, liquidez e custo de vida dos municípios. Sua pontuação varia de 0 a 1 e, assim como o IDHM, quanto mais perto de 1, melhor é a qualificação. Assim, elaborou-se a seguinte hipótese:

- ❖ H<sub>8</sub> – A gestão pública eficiente tem relação positiva com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM).

Dessa forma, neste estudo, tais elementos da estrutura orçamentária serão avaliados no impacto do nível de transparência pública municipal diante do comportamento anual da transparência.

### 3 METODOLOGIA

Nesta seção serão apresentadas as técnicas e abordagens metodológicas utilizadas neste estudo de forma ordenada em conformidade com as etapas necessárias para o alcance do objetivo proposto. Deste modo, a seção Metodologia foi segmentada em: Enquadramento Metodológico; Perfil da Amostra; Coleta de Dados e o Modelo de Regressão utilizado.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa possui natureza explicativa e, conforme Gil (2008), seu foco central é o de identificar os fatores que podem contribuir ou determinar para o acontecimento de fenômenos. Ainda segundo o autor, a pesquisa explicativa é o tipo que mais examina o conhecimento da realidade, pois busca esclarecer a razão das coisas e fenômenos. Corroborando a definição anterior, Prodanov e Freitas (2013) confirmam que a pesquisa explicativa possui como objetivo o aperfeiçoamento da realidade através da manipulação e controle de variáveis dependentes e independentes.

Quanto à abordagem, esta pesquisa classifica-se como quantitativa, onde os fatos podem ser quantificados centrando-se na objetividade, sendo uma forma de testar teorias que possuem caráter objetivo e de analisar a relação entre as variáveis (CRESWELL, 2010). Com base nos procedimentos técnicos utilizados, esta pesquisa pode ser considerada como pesquisa documental que, para Bailey (2008), trata-se de uma técnica voltada para a análise de variados documentos que possuem as informações acerca do fenômeno de que pretende estudar.

#### 3.2 PERFIL DA AMOSTRA

Nesta pesquisa optou-se por investigar os municípios brasileiros com população superior a 100 mil habitantes. A escolha destes municípios se deu em virtude da Lei da Transparência, Lei Complementar 131/2009, que estabeleceu normas para a disponibilização de informações acerca da execução orçamentária da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, a partir das quais tais municípios estariam sujeitos a partir do mês de maio de 2010.

Dado o período de análise dos dados compreendidos entre 2013 e 2017, foi realizado um levantamento dos municípios com mais de 100 mil habitantes no ano de 2013 a partir do banco de dados Compara Brasil, que tem como base as estimativas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

O levantamento dos dados dos municípios brasileiros caracteriza uma amostragem não probabilística por conveniência, em que os resultados não são generalizáveis (FREITAS et al., 1998). Dessa maneira, foram contabilizados 257 municípios que atendiam ao critério estabelecido, dos quais foram selecionados aqueles a serem analisados por meio de sorteio aleatório não probabilístico. A amostra inicial foi composta por 50 municípios brasileiros, entretanto, após a coleta de dados verificou-se a necessidade da exclusão de 2 (dois) municípios da amostra pelo fato de que não houve localização de dados suficientes para uma análise correta. Os municípios excluídos foram Cametá-PA e Ferraz de Vasconcelos-SP. Desta forma, a amostra final contempla 48 municípios brasileiros.

A Tabela 1, a seguir, apresenta os municípios incluídos na amostra desse estudo.

Tabela 1 - Municípios da Amostra da Pesquisa (continua).

Nº	Unidade Federativa	Município	População em 2013
1	AM	Manaus	2.130.264
2	BA	Santo Antônio de Jesus	103.342
3	BA	Paulo Afonso	120.706
4	BA	Itabuna	221.046
5	BA	Feira de Santana	627.477
6	CE	Maranguape	126.486
7	ES	Cariacica	387.368
8	GO	Luziânia	199.615
9	GO	Anápolis	375.142
10	MG	Ituiutaba	104.526
11	MG	Muriaé	108.537
12	MG	Varginha	134.364
13	MG	Patos de Minas	150.893
14	MG	Poços de Caldas	166.085
15	MG	Betim	427.146

Tabela 1 – Municípios da Amostra da Pesquisa (conclusão).

<b>Nº</b>	<b>Unidade Federativa</b>	<b>Município</b>	<b>População em 2013</b>
16	MG	Uberlândia	676.613
17	MS	Corumbá	109.899
18	PA	Paragominas	110.026
19	PA	Marituba	127.858
20	PB	Patos	107.790
21	PE	Santa Cruz do Capibaribe	105.761
22	PE	Garanhuns	138.642
23	PE	Olinda	390.771
24	PI	Parnaíba	150.547
25	RJ	Itaguaí	122.369
26	RJ	Maricá	153.008
27	RJ	Nova Friburgo	185.381
28	RJ	Macaé	244.139
29	RJ	Petrópolis	298.235
30	RJ	Rio de Janeiro	6.520.266
31	RN	Natal	885.180
32	SE	Aracaju	650.106
33	SP	Barretos	120.638
34	SP	Catanduva	120.691
35	SP	Franco da Rocha	149.502
36	SP	Santa Bárbara d'Oeste	191.889
37	SP	Itapevi	229.502
38	SP	Marília	235.234
39	SP	Indaiatuba	239.602
40	SP	Sumaré	273.007
41	SP	Praia Grande	310.024
42	SP	Guarujá	315.563
43	SP	Itaquaquecetuba	360.657
44	SP	Carapicuíba	396.587
45	SP	Jundiaí	409.497
46	SP	Santos	434.742
47	SP	São José do Rio Preto	450.657
48	TO	Araguaína	175.960

**Fonte:** Compara Brasil (2017)

Nos municípios da amostra são contempladas quatro das cinco regiões brasileiras, sendo 29 municípios do Sudeste, 12 municípios do Nordeste, 4 municípios do Norte e 3 municípios do Centro-Oeste.

### 3.3 COLETA DE DADOS

Esta pesquisa abrangeu duas fases de coleta de dados. A primeira fase consistiu na coleta dos dados para responder ao roteiro de pesquisa que compõe o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM). A segunda fase consistiu na coleta dos indicadores socioeconômicos e financeiros dos municípios analisados. Tais fases estão descritas a seguir e todas as coletas compreenderam os 48 municípios brasileiros da amostra com dados e informações no período compreendido entre 2013 e 2017.

#### 3.3.1 Coleta de Dados para o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal - ITOM

Como não há um indicador de transparência orçamentária elaborado para os municípios, este trabalho se propôs a desenvolvê-lo. O indicador elaborado teve por base o mapa de transparência orçamentária desenvolvido por Zuccolotto (2014), em sua tese, que buscou os fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido. O estudo de Zuccolotto (2014) teve por objetivo o desenvolvimento de um mapa da transparência fiscal para os relatórios orçamentários dos estados brasileiros, sendo o referido mapa sustentado nos manuais de boas práticas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no Fundo Monetário Internacional (FMI), no *International Budget Partnership* (IBP), e no índice de transparência formulado pelo Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), em 2011.

Conforme exposto no referencial, o ciclo orçamentário brasileiro é composto por quatro estágios: elaboração, aprovação, execução e avaliação do Legislativo, sendo este último referente ao controle e avaliação das propostas orçamentárias. O roteiro de análise deste estudo (APÊNDICE) foi baseado no estudo de Zuccolotto (2014) com alguns ajustes necessários. O estudo do autor analisou todo o ciclo orçamentário no ano de 2012.

No presente estudo efetuou-se a análise orçamentária dos anos de 2013 a 2017 de todos os municípios propostos na amostra. Sendo assim, foi necessária a avaliação retroativa dos Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária. Logo, a análise desse estágio se deu através dos demonstrativos e

relatórios anuais divulgados pelos municípios, e por isso este estudo foi realizado sem deixar de abranger os quatro estágios do ciclo orçamentário, apurando a frequência de presença da transparência pública orçamentária.

Objetivando atingir o problema de pesquisa proposto, através da verificação do comportamento dos níveis de transparência dos municípios brasileiros, a coleta de dados se deu tendo por base os 48 (cinquenta) municípios brasileiros com mais de 100 mil habitantes, já expostos, e a verificação dos itens para a elaboração do indicador de transparência orçamentária municipal entre os anos de 2013 a 2017 de cada município da amostra. Este período foi escolhido por se ter uma janela de cinco anos para a pesquisa da transparência orçamentária, visto que alguns estudos anteriores não utilizaram mais do que três anos de pesquisa.

Os itens que compõem o roteiro de análise para a coleta de dados foram considerados segundo uma lógica binária. Assim, a existência do item a ser verificado na *homepage* do município obteve a pontuação 1 (um) e a não existência do item obteve a pontuação 0 (zero). Vale destacar que, em acordo com Zuccolotto (2014), o roteiro foi adaptado às diretrizes estabelecidas nos modelos internacionais de transparência. Dessa forma, os estágios do ciclo orçamentário foram reunidos em duas categorias: fase de elaboração e aprovação e, fase de execução, avaliação e controle. Os itens que compõem o roteiro de análise constam no APÊNDICE.

O ITOM trata-se de uma variável com natureza quantitativa que irá variar de 0 a 79 pontos, e que se constitui no *score* decorrente da aplicação do roteiro de análise proposto (APÊNDICE) nas *homepages* dos municípios que integram a amostra do presente estudo, a fim de que se possa verificar a frequência de presença de transparência orçamentária municipal. Vale ressaltar que não se trata de qualidade da transparência, mas de sua evidenciação nos municípios brasileiros. O roteiro para a coleta de dados foi estruturado em sete grupos de informações com vistas a facilitar o registro, a padronização e a análise dos dados coletados, conforme apresentado no Quadro 5 a seguir.



Quadro 5 - Grupos de informações que compõem o ITOM.

Estágio	Grupo	Informações	Quantidade de itens	Pontuação Máxima
Estágio de Elaboração e Aprovação	G1	Declarações Pré-Orçamentárias	30	30
	G2	Proposta Orçamentária do Executivo	2	2
Estágio de Execução e Controle do Orçamento	G3	Orçamento Aprovado	18	18
	G4	Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal	9	9
	G5	Relatório Anual	10	10
	G6	Relatórios de Auditoria	10	10
<b>Pontuação Máxima do Indicador de Transparência Orçamentária Municipal</b>				<b>79</b>

**Fonte:** Elaborado pela autora.

Dessa forma, o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM) pode ser representado da seguinte forma:

$$ITOM = \Sigma G1 + \Sigma G2 + \Sigma G3 + \Sigma G4 + \Sigma G5 + \Sigma G6$$

Onde:

ITOM = Indicador de Transparência Orçamentária Municipal

$\Sigma G1$  = somatório os itens do Grupo 1

$\Sigma G2$  = somatório os itens do Grupo 2

$\Sigma G3$  = somatório os itens do Grupo 3

$\Sigma G4$  = somatório os itens do Grupo 4

$\Sigma G5$  = somatório os itens do Grupo 5

$\Sigma G6$  = somatório os itens do Grupo 6

Através dessa expressão buscou-se verificar a relação entre o ITOM e os indicadores financeiros e socioeconômicos (G1 a G6) municipais. Essa coleta de dados se deu diretamente nas *homepages* das prefeituras dos municípios em análise, no período de julho a outubro de 2018. As *homepages* das prefeituras foram identificadas na plataforma de pesquisa *Google*, adotando-se um padrão de pesquisa: “Prefeitura Municipal de [nome do município]”. Em conformidade com Paiva e Zuccolotto (2009), este padrão trata-se da forma mais simples e direta para que um cidadão, pouco familiarizado com a tecnologia, localize a *homepage* de seu município e encontre os dados divulgados pelo mesmo.

Após a localização da *homepage* do município, localizou-se, então, a página de seu respectivo Portal da Transparência. Aos municípios que não disponibilizaram os dados para coleta em suas páginas do Portal de Transparência ou em suas páginas principais, foi buscada então, as informações nos portais dos Tribunais dos Estados (TCEs) e municípios (TCMs) ou nos *sites* das Câmaras Municipais, visto que não é objeto desta pesquisa avaliar o conteúdo dos Portais de Transparência, mas as informações que são divulgadas acerca do ciclo orçamentário municipal.

A partir disso, todos os dados coletados foram incluídos em um banco de dados criado para a análise do indicador de transparência orçamentária municipal e seu comportamento ao longo do tempo. Desta forma pretendeu-se, neste estudo, como destacado pelo objetivo geral, analisar a possível relação entre os indicadores financeiros e socioeconômicos e a transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros.

### 3.3.2 Coleta de Dados para os indicadores socioeconômicos e financeiros

Para que fosse possível analisar os possíveis impactos dos indicadores financeiros e socioeconômicos no Indicador de Transparência Orçamentária Municipal ao longo do tempo fez-se necessária a utilização de variáveis independentes. A coleta dos indicadores socioeconômicos e financeiros foi realizada durante o mesmo período de tempo analisado, 2013 a 2017.

As variáveis independentes selecionadas para esta pesquisa se basearam em estudos anteriores, conforme descrito anteriormente, que são: Receita Própria, Transferências Intergovernamentais, Produto Interno Bruto, Gastos com Saúde, Gastos com Educação, Gastos com Pessoal, IDHM e IFGF conforme apresentado no Quadro 6 a seguir.

Quadro 6 - Variáveis Independentes utilizadas na pesquisa (continua).

Variável	Descrição	Fonte	Cálculo
Receita Própria	Arrecadações pelas entidades públicas em razão de sua atuação econômica no mercado.	Banco de Dados Compara Brasil	(Receitas Correntes - Transferências Intergovernamentais) + Receitas de Capital / Receita Total *
Transferências Intergovernamentais	Valores repassados pela União para os demais entes federados por determinação constitucional ou legal ou, por outra via, de forma voluntária.	Banco de Dados Compara Brasil	Transferências Intergovernamentais / Receita Total *
Produto Interno Bruto	Soma de todos os bens e serviços finais produzidos no município, durante um período determinado.	IBGE	Produto Interno Bruto / População do município
Gastos com Saúde	Variável que denota o investimento em saúde.	Banco de Dados Compara Brasil	Valor dos Gastos com Saúde / Receita Total *
Gastos com Educação	Variável que denota o investimento em educação.	Banco de Dados Compara Brasil	Valor dos Gastos com Educação / Receita Total *
Gastos com Pessoal	Variável que denota o investimento com o pessoal da administração pública.	Banco de Dados Compara Brasil	Valor dos Gastos com Pessoal / Receita Total *
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal. Medida composta de indicadores de três dimensões do desenvolvimento humano: longevidade, educação e renda.	Site Atlas Brasil	Índice que varia entre 0 a 1. Quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento humano do município. Índice dado pelo Atlas Brasil.
IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal. Objetiva contribuir para que a gestão pública seja eficiente e democrática.	Site Sistema Firjan	Índice que varia entre 0 a 1. Quanto mais próximo de 1, melhor a gestão fiscal do município no ano em observação. Índice dado pelo sistema Firjan.

\*As variáveis estão divididas pela Receita Total para reduzir o efeito tamanho dos municípios. O mesmo foi realizado na pesquisa de Mota, Diniz e Santos (2017).

**Fonte:** Elaborado pela autora.

Esta coleta de dados se deu diretamente nas fontes mencionadas durante o mês de outubro de 2018. A princípio, havia a variável Endividamento dos municípios, mas após a coleta de dados verificou-se a necessidade de sua exclusão visto que cerca de 25% dos municípios não possuíam divulgadas as informações necessárias no período compreendido entre 2013 e 2017.

O Sistema Firjan, até o término da coleta de dados, não havia divulgado em seu *site* oficial os indicadores IFGF para o ano de 2017. Sendo assim, utilizou-se como parâmetro a média dos índices dos anos anteriores (2013 a 2016) para que se completasse os anos pesquisados neste estudo, 2013 a 2017.

A partir disso, os dados coletados foram organizados em uma planilha para posterior análise estatística juntamente com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal.

### 3.4 MODELO DE REGRESSÃO

Para atingir o objetivo geral estabelecido nesta pesquisa, analisar a relação entre os indicadores socioeconômicos e financeiros e a transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros, aplicou-se como instrumento de análise o modelo de regressão por dados em painel. As variáveis descritas no Quadro 6 foram utilizadas para explicar o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM) de forma a possibilitar a verificação dos possíveis fatores que impactaram no comportamento anual deste indicador.

De acordo com Fávero (2015), os modelos de regressão para dados em painel são pertinentes no estudo do comportamento de determinados fenômenos e estes podem sofrer alteração entre os indivíduos que compõem a amostra para, conjuntamente, através da utilização de dados estruturados, de forma temporal, que o pesquisador seja capaz de constatar as séries temporais de variados indivíduos ou diversas *cross-sections* no decorrer do tempo.

Nos modelos de regressão para dados em painel verifica-se a possibilidade de uma maior variabilidade dos dados, maior eficiência na estimação dos parâmetros, maior quantidade de informação e uma menor multicolinearidade das variáveis estudadas (MARQUES et al., 2000). Para Fávero (2015), uma maior variabilidade proporcionada pela aplicação de dados em painel propicia uma análise em séries mais suaves do que em análises individuais. Gujarati (2011) discorre que a utilização de séries temporais objetiva o desenvolvimento de modelos de previsão em que os dados não devem apresentar tendência. O autor ainda afirma que "[...] a análise estatística por dados em painel possibilita detectar e medir com maior eficiência os efeitos que não poderiam ser observados em um corte transversal de dados ou em uma série temporal" (GUJARATI, 2011, p. 588).

A expressão geral de um modelo de regressão para dados em painel, segundo Fávero (2015), de forma que se considera Y em função de  $X1_{it}$ ,  $X2_{it}$ ...,  $Xk_{it}$ , pode ser apresentada da seguinte forma:

$$Y_{i,t} = \alpha_i + \beta_1 \cdot X1_{i,t} + \beta_2 \cdot X2_{i,t} + \dots + \beta_j \cdot Xk_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

(Expressão 1)

São três as abordagens específicas para o uso dos modelos de dados em painel: *POLS-Pooled Ordinary Least Square*, Efeitos Fixos e Efeitos Aleatórios. Para Fávero (2015), a abordagem POLS considera a base de dados como um grande *cross-sections* e, por meio do método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) avalia e estima os parâmetros do modelo proposto (FÁVERO, 2015). Ainda segundo o autor, este modelo trata-se da técnica mais simples onde os dados são empilhados de forma a aglomerar séries temporais e cortes transversais, desconsiderando as dimensões de tempo e espaço.

A abordagem com efeitos fixos considera a existência da heterogeneidade dos dados, ou seja, as características individuais, o que possibilita a obtenção de diferenças que não se modificam ao longo do tempo, importando assim, em diferenças nos interceptos (GUJARATI, 2006; FÁVERO, 2015).

O modelo de regressão para dados em painel combina todas as observações individuais nos dados, o que possibilita a absorção de diferenças que não se modificam com o tempo, resultando em diferenças no intercepto (GUJARATI, 2006; FÁVERO, 2015). Diante das três abordagens de regressão para dados em painel apresentadas, será verificado qual o modelo que se adéqua melhor aos dados do presente estudo.

A partir do problema de pesquisa e das variáveis apresentadas, este estudo propõe o seguinte modelo econométrico para análise:

$$ITOM_{i,t} = \alpha_i + \beta_1 \cdot RP_{i,t} + \beta_2 \cdot IT_{i,t} + \beta_3 \cdot PIB_{i,t} + \beta_4 \cdot GS_{i,t} + \beta_5 \cdot GE_{i,t} + \beta_6 \cdot GP_{i,t} \\ + \beta_7 \cdot IDHM_{i,t} + \beta_8 \cdot IFGF_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

(Expressão 2)

Em que,

ITOM => Indicador de Transparência Orçamentária Municipal; RP=> receita própria; IT=> transferências intergovernamentais; PIB=> Produto interno bruto; GS=> gastos com saúde; GE=>

gastos com educação; GP=> gastos com pessoal; IDHM=> índice de desenvolvimento humano; IFGF=> índice Firjan de gestão fiscal; END=> endividamento; POP=> número de habitantes; i=> município analisado; t=> ano analisado; e  $\varepsilon$ => termo de erro (resíduos do modelo).

O modelo proposto permitiu efetuar a análise do comportamento do Indicador de Transparência Orçamentária Municipal ao longo do período entre 2013 e 2017 de 48 municípios brasileiros com mais de 100 mil habitantes, totalizando 240 observações.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 INDICADOR DE TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA MUNICIPAL – ITOM

O quadro a seguir classifica os municípios levando em consideração as pontuações do ITOM a partir da pontuação dos anos analisados de 2013 a 2017, o que permite uma visualização dos melhores municípios posicionados ao longo dos cinco anos.

Quadro 7 - Ranking dos Municípios de acordo com o ITOM (continua).

Classificação	UF	Município	ITOM					
			2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
1	SP	Indaiatuba	36	36	40	37	31	180
2	SP	Sumaré	25	36	38	32	32	163
3	SP	Marília	30	35	34	30	30	159
4	MG	Uberlândia	33	31	31	30	31	156
5	SP	Praia Grande	33	33	30	30	30	156
6	SP	Jundiaí	33	32	32	29	29	155
7	RJ	Macaé	25	32	32	32	32	153
8	SP	Santa Barbara d'Oeste	32	33	28	26	29	148
9	BA	Paulo Afonso	27	32	32	26	26	143
10	GO	Anápolis	29	29	25	29	29	141
11	RJ	Itaguaí	21	37	29	25	25	137
12	PE	Olinda	29	29	29	24	24	135
13	SP	Itapevi	33	31	20	23	27	134
14	AM	Manaus	21	28	28	28	28	133
15	PE	Santa Cruz do Capibaribe	16	31	31	26	26	130
16	SP	Catanduva	33	32	31	28	6	130
17	SP	Santos	23	29	28	25	25	130
18	ES	Cariacica	25	27	26	24	25	127
19	SP	Itaquaquecetuba	25	26	26	22	22	121
20	RJ	Rio de Janeiro	28	23	23	23	23	120
21	MG	Varginha	20	25	25	21	26	117
22	SE	Aracaju	24	22	22	22	27	117
23	PE	Garanhuns	14	22	31	24	25	116
24	BA	Feira de Santana	20	29	29	23	12	113
25	MG	Patos de Minas	22	22	23	21	21	109
26	MG	Poços de Caldas	19	22	21	23	22	107
27	BA	Santo Antônio de Jesus	26	19	28	11	22	106
28	CE	Maranguape	17	22	22	22	22	105
29	MG	Betim	19	20	19	24	23	105
30	MG	Muriaé	19	9	26	24	21	99

Quadro 7 - Ranking dos Municípios de acordo com o ITOM (conclusão).

Classificação	UF	Município	ITOM					
			2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
31	RJ	Petrópolis	16	20	17	21	22	96
32	SP	Franco da Rocha	20	21	19	17	17	94
33	MG	Ituiutaba	12	19	22	20	17	90
34	RJ	Nova Friburgo	11	9	24	22	24	90
35	SP	Carapicuíba	3	23	23	19	20	88
36	SP	São José do Rio Preto	15	18	17	14	19	83
37	PA	Paragominas	1	6	21	23	29	80
38	BA	Itabuna	6	16	16	10	29	77
39	PI	Parnaíba	0	14	25	26	8	73
40	MS	Corumbá	3	8	6	23	23	63
41	PB	Patos	13	13	10	13	13	62
42	PA	Marituba	0	0	1	19	23	43
43	RJ	Maricá	3	3	3	3	3	15
44	RN	Natal	3	3	3	3	3	15
45	SP	Barretos	4	4	4	1	1	14
46	SP	Guarujá	6	3	3	2	0	14
47	GO	Luziânia	1	1	1	1	1	5
48	TO	Araguaína	0	0	0	0	0	0

**Fonte:** Elaborado pela autora.

O Quadro 7 mostra que o município de Indaiatuba – SP apresentou maior transparência, segundos os critérios estabelecidos no ITOM, sendo o pior índice o do município de Araguaína – TO. Apesar de existir o Portal de Transparência integrado ao *site* da prefeitura, o município de Araguaína – TO não possui as informações levantadas pelo ITOM de maneira facilitada. O portal desse município possui um sistema de busca de informações que dificulta a possibilidade de um cidadão leigo obter as informações acerca do ciclo orçamentário.

É possível verificar que entre as dez primeiras colocações estão classificados seis municípios do estado de São Paulo. Levando-se em consideração apenas estes seis municípios do estado de São Paulo, é possível observar uma concentração populacional de 18% do Estado, e que apresentam um IDHM médio de 0,784 e PIB *per capita* médio de R\$46.015,11.

Observou-se, também, que a maioria dos municípios alcançaram índices baixos, pois o total obtido no ITOM durante os cinco anos de análise foi de 26,09% (4.947 pontos) da pontuação máxima possível, que é de 79 pontos anuais por



município, 3.792 pontos de todos os 48 municípios em um ano e 18.960 pontos máximos de todos os municípios durante os cinco anos.

As pontuações demonstram a precariedade dos dados disponibilizados nos portais de transparência municipais e em demais portais públicos com informações municipais. Tal precariedade da divulgação dos dados remete ao Formalismo onde o comportamento das pessoas/governo não cumpre as normas estabelecidas em leis (VARGENS; HELAL, 2013).

#### 4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Na expectativa de analisar a possível relação entre os indicadores socioeconômicos e financeiros e a transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros, que é o objetivo geral desta pesquisa, foram selecionados fatores que fomentaram as hipóteses deste estudo para o esclarecimento do que ocorre com a transparência pública municipal.

A Tabela, 2 a seguir, demonstra as Estatísticas Descritivas das variáveis independentes utilizadas nesta pesquisa.

Tabela 2 - Estatística Descritiva das Variáveis Independentes.

<b>Variável</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Máximo</b>	<b>Nº Obs.</b>
ITOM	20,61	10,18	0,00	40,00	240
Receita Própria	0,34	0,30	0,01	0,72	240
Transf. Intergov.	0,66	0,36	0,28	0,98	240
PIB	31000,23	19041,10	7844,48	100445,20	240
Saúde	274000000,00	603000000,00	31600000,00	4750000000,00	240
Educação	264000000,00	583000000,00	32600000,00	4520000000,00	240
Pessoal	642000000,00	1870000000,00	60900000,00	15500000000,00	240
IDHM	0,74	0,04	0,65	0,84	240
IFGF	0,57	0,14	0,17	0,88	240

**Fonte:** Elaborada pela autora

A média geral do ITOM foi de 20 pontos, que é muito distante da pontuação máxima possível de 79 pontos por ano, e que indica um resultado geral da transparência inferior a 30%. Observou-se que o município com menor pontuação (Araguaína – TO) alcançou 0 pontos em todos os cinco anos analisados e o de

maior pontuação (Indaiatuba – SP) alcançou 36, 36, 40, 37 e 31 pontos, respectivamente, nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, o que constata a baixa transparência nos municípios brasileiros.

A Receita Própria apresentou uma média de 34% da Receita Total do município. O menor percentual apresentado pertence ao município de Marituba – PA, no ano de 2013 (1,19%), e o maior percentual se encontra no município do Rio de Janeiro – RJ (72,41%), no ano de 2016. Tais diferenças de percentuais eram esperadas devido ao tamanho populacional e a receita total de cada município analisado.

As Transferências Intergovernamentais apresentaram um percentual médio de 66% da Receita Total, onde o percentual mínimo pertence ao município do Rio de Janeiro – RJ no ano de 2016 (27,59%) e o percentual máximo foi de 98,91%, pertencente ao município de Marituba – PA, no ano de 2013. Vale destacar que o percentual deste município caiu para 71,09% no ano de 2017, demonstrando que o município tem se tornado menos dependente das transferências do Governo. Salienta-se, também, que as variáveis Receita Própria e Transferências Intergovernamentais apresentaram baixa dispersão com desvio padrão menor que 1, atestando uniformidade dos valores das variáveis nos municípios.

A média do PIB *per capita* dos 48 municípios analisados foi de R\$ 31.000,23, onde o menor PIB *per capita* pertence ao município de Maranguape – CE, no ano de 2013, e o valor máximo encontrado foi de R\$ 100.445,20, pertencente ao município de Jundiá – SP, no ano de 2017. Os municípios com os menores gastos em Saúde, Educação e Pessoal foram Garanhuns – PE (2013), Aracaju – SE (2017) e Maricá – RJ (2017), respectivamente. Já o município com os maiores gastos nestas variáveis foi Carapicuíba – SP, no ano de 2013.

A média do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) dos municípios da amostra é de 0,74. Tal indicador possui pontuação que pode variar de 0 a 1, onde quanto mais próximo de 1 melhor. Desta forma o município com menor índice obtido foi Paragominas – PA, com pontuação de 0,645, e o maior índice pertence ao município de Santos – SP, que obteve a pontuação 0,84. Destaca-se que este indicador é o mesmo para os cinco anos analisados, dado que ele é calculado com base nos dados censitários a cada dez anos.

A média do Indicador Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) dos municípios analisados foi de 0,57 numa pontuação que pode variar de 0 a 1. Como já

mencionado, quanto mais próximo de 1, melhor é a gestão fiscal do município. O município com menor indicador foi Parnaíba – PI, em 2017 (0,2348), e o município com maior pontuação foi Muriaé – MG, com indicador de 0,8036, no ano de 2014.

Visando analisar a existência de correlação entre as variáveis independentes e o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM), que é a variável dependente representativa da transparência pública municipal deste estudo, foi realizada uma análise bivariada paramétrica de Pearson. A Tabela 3 apresenta os resultados desta análise de correlação.

Tabela 3 - Matriz de correlação das variáveis independentes.

	<b>Rec. Própria</b>	<b>Transf. Intergov.</b>	<b>PIB</b>	<b>Saúde</b>	<b>Educação</b>	<b>Pessoal</b>	<b>IDHM</b>	<b>FGF</b>
<b>Rec. Própria</b>	1							
<b>Transf. Intergov</b>	0,4826	1						
<b>PIB</b>	0,1231	-0,2184	1					
<b>Saúde</b>	0,2033	-0,2009	0,2641	1				
<b>Educação</b>	0,2035	-0,1993	0,2530	0,9869	1			
<b>Pessoal</b>	0,1940	-0,1891	0,2294	0,9914	0,9874	1		
<b>IDHM</b>	0,3453	-0,2753	0,4754	0,3087	0,2781	0,2650	1	
<b>IFGF</b>	0,3119	-0,1992	0,2494	0,2708	0,2775	0,2542	0,4597	

**Fonte:** Elaborada pela autora.

A tabela acima demonstra os testes de correlações lineares de Pearson, a partir dos quais buscou-se estabelecer o grau de correlação entre as variáveis explicativas deste estudo apresentando a direção e a força entre elas. A variável Transferências Intergovernamentais apresentou correlação negativa com todas as demais variáveis.

Destaca-se que as variáveis Saúde, Educação e Pessoal apresentaram correlação estatisticamente significativa entre as mesmas. Na pesquisa de Mota, Diniz e Santos (2017) somente as variáveis Saúde e Pessoal possuíam correlação. Faz-se necessária a verificação de como se dá esse relacionamento entre as três variáveis básicas de gastos públicos.

Mesmo não sendo objetivo deste estudo, foi possível verificar a correlação entre o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal e as regiões brasileiras em que se encontram os municípios através de uma análise de correspondência. O

teste de Correlação de Pearson conferiu significância a 1% entre as variáveis. Para possibilitar a utilização da tabela de correspondência, as regiões brasileiras foram discriminadas por quartis. Tais relações podem ser verificadas na Tabela 4, a seguir.

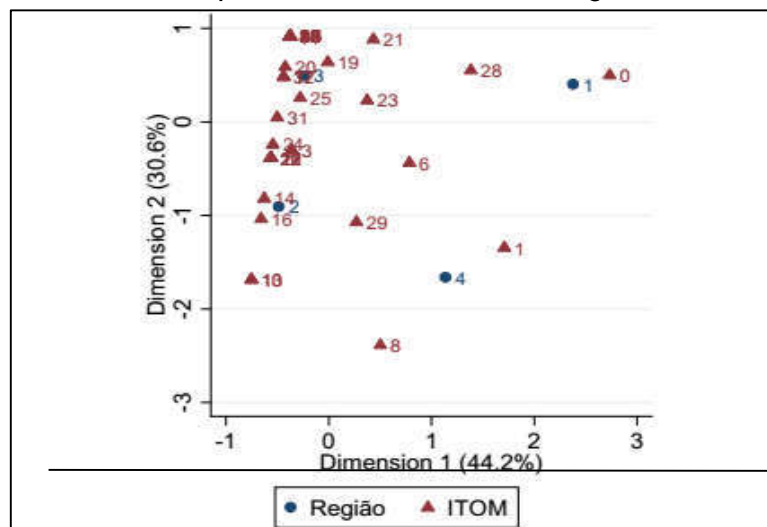
Tabela 4 - Correlação entre ITOM e Regiões Brasileiras.

REGIÃO	ITOM				Total
	Baixo	Médio Baixo	Médio Alto	Alto	
Norte	40	3	6	1	20
	4,17%	1,25%	2,50%	0,42%	8,33%
Nordeste	19	15	15	11	60
	7,92%	6,25%	6,25%	4,58%	25
Sudeste	23	42	36	44	145
	9,58%	17,50%	15,00%	18,33%	60,42
Centro-Oeste	8	0	3	4	15
	3,33%	0,00%	1,25%	1,67%	6,25
Total	60	60	60	60	240
	25%	25%	25%	25%	100%

**Fonte:** Elaborada pela autora

Verifica-se que, dentre os 48 municípios analisados durante os cinco anos (totalizando 240 observações), a maior parte destes (60,42%) se encontra na região Sudeste, o que era esperado visto que é a região brasileira com maior número de municípios (lembrando que foi realizado um sorteio aleatório). A região com a maior pontuação no ITOM foi a Sudeste e as menores pontuações se encontram na região Norte. O sorteio aleatório realizado para compor a amostra não contemplou nenhum município da região Sul. A Figura 3, a seguir, demonstra a dispersão dos Quartis e os municípios em torno.

Figura 3 - Análise de Correspondência entre ITOM e Regiões Brasileiras.



Fonte: Elaborada pela autora.

A Figura 3 confirma que a Região Norte (1) e a Região Centro-Oeste (4) concentram as menores pontuações do ITOM. As Regiões Nordeste (2) e Sudeste (3) concentram em seu entorno as maiores pontuações do ITOM e a Região Sudeste retém as pontuações mais altas.

Preliminarmente, foram testadas as associações entre as variáveis explicativas e o ITOM. A partir destas análises verificou-se a associação significativa entre as variáveis Receita Própria, Transferências Intergovernamentais e PIB *per capita* e a variável explicada. Para possibilitar a utilização da tabela de correspondência enquanto método estatístico de análise, as variáveis Receita Própria, Transferências Intergovernamentais e PIB *per capita* foram discriminadas por quartis, a partir dos quais o primeiro representa os menores valores e o quarto quartil o maiores valores. A Tabela 5 apresenta as frequências absolutas e relativas da associação entre as variáveis Receita Própria e ITOM.

Tabela 5 – Receita Própria x ITOM (continua).

RECEITA PRÓPRIA	ITOM				Total
	Baixo	Médio Baixo	Médio Alto	Alto	
BAIXA	27 11,25%	16 6,67%	10 4,17%	7 2,92%	60 25,00%
MÉDIO BAIXA	10 4,17%	19 7,92%	21 8,75%	10 4,17%	60 25,00%

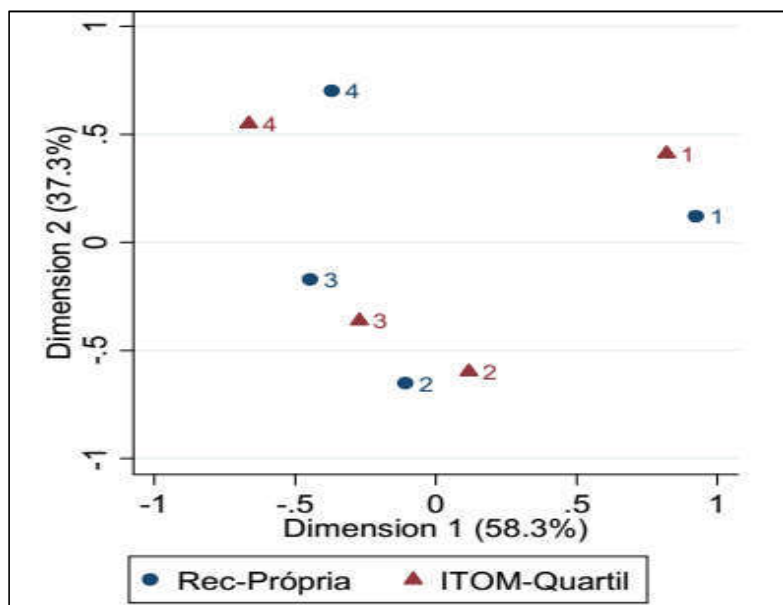
Tabela 5 – Receita Própria x ITOM (conclusão).

RECEITA PRÓPRIA	ITOM				Total
	Baixo	Médio Baixo	Médio Alto	Alto	
MÉDIO ALTA	8 3,33%	18 7,50%	15 6,25%	19 7,92%	60 25,00%
ALTA	15 6,25%	7 2,92%	14 5,83%	24 10,00%	60 25,00%
Total	60 25,00%	60 25,00%	60 25,00%	60 25,00%	240 100%

**Fonte:** Elaborada pela autora

A associação destacada na Tabela 5 mostrou-se positiva e significativa a 1% por meio do teste de correlação de Spearman. Este resultado permite entender que há uma tendência de que, quanto maior for a Receita Própria do município, maior será o ITOM. A partir desta análise foi elaborada a Figura 4, que demonstra a análise de correspondência entre a Receita Própria e o ITOM, como verifica-se abaixo:

Figura 4 - Análise de Correspondência entre ITOM e Receita Própria.



**Fonte:** Elaborada pela autora.

Observa-se, na Figura 4, uma tendência de aproximação entre os municípios com menor ITOM e menor Receita Própria, sendo essa relação mantida na medida em que cresce a Receita Própria e o ITOM. Tal análise corrobora o resultado obtido

na pesquisa de Zuccolotto (2014), em que as receitas correntes foram positivas em relação à transparência fiscal dos municípios.

A Tabela 6 apresenta a segunda associação significativa, a relação entre as Transferências Intergovernamentais e a variável ITOM.

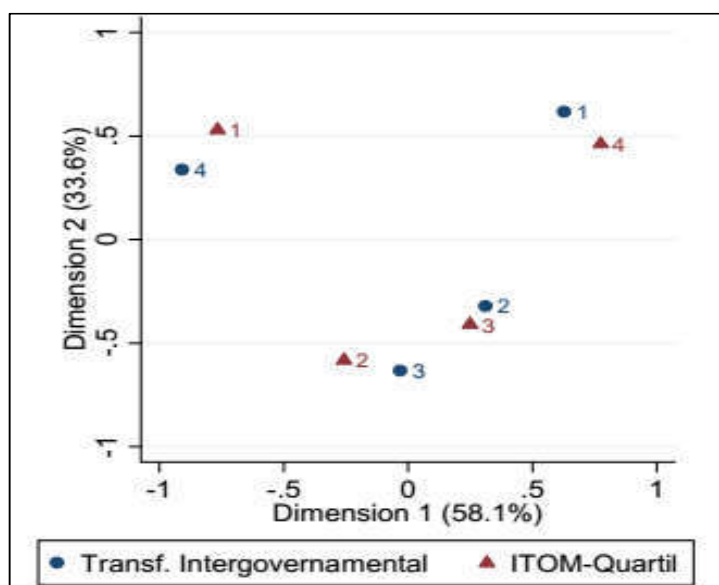
Tabela 6 - Transferências Intergovernamentais x ITOM.

TRANSF. INTER GOVERNAM.	ITOM				
	Baixo	Médio Baixo	Médio Alto	Alto	Total
BAIXA	13 5,42%	6 2,50%	15 6,25%	26 10,83%	60 25,00%
MÉDIO BAIXA	8 3,33%	20 8,33%	14 5,83%	18 7,50%	60 25,00%
MÉDIO ALTA	11 4,58%	18 7,50%	22 9,17%	9 3,75%	60 25,00%
ALTA	28 11,67%	16 6,67%	9 3,75%	7 2,92%	60 25,00%
Total	60 25,00%	60 25,00%	60 25,00%	60 25,00%	240 100%

**Fonte:** Elaborada pela autora

A associação destacada na Tabela 6 mostrou-se negativa e significativa a 1% por meio do teste de correlação de Spearman. Este resultado permite inferir que há uma tendência de que, quanto maior for a Transferência Intergovernamental do município, menor será o ITOM. Observa-se na Figura 5 uma tendência de aproximação entre os municípios com menor ITOM e maior Transferência Intergovernamental.

Figura 5 - Análise de Correspondência entre ITOM e Transferências Intergovernamentais.



Fonte: Elaborada pela autora.

Tal análise reforça os resultados encontrados por Mendes, Miranda e Cosio (2008) e Mota, Diniz e Santos (2017), onde verificou-se que as Transferências Intergovernamentais geram uma baixa na transparência das informações públicas.

A associação significativa entre o PIB *per capita* e o ITOM é apresentada na Tabela 7 a seguir. Tal associação mostrou-se positiva e significativa a 1% por meio do teste de correlação de Spearman. Este resultado permite inferir que há uma tendência de que quanto menor for o PIB *per capita* do município menor será o ITOM. Logo, quanto maior o PIB *per capita* maior é o ITOM.

Tabela 7 - Análise de Correspondência entre ITOM e PIB per capita (continua).

PIB	ITOM				Total
	Baixo	Médio Baixo	Médio Alto	Alto	
BAIXO	21	14	16	9	60
	8,75%	5,83%	6,67%	3,75%	25,00%
MÉD-BAIXO	22	18	13	7	60
	9,17%	7,50%	5,42%	2,92%	25,00%



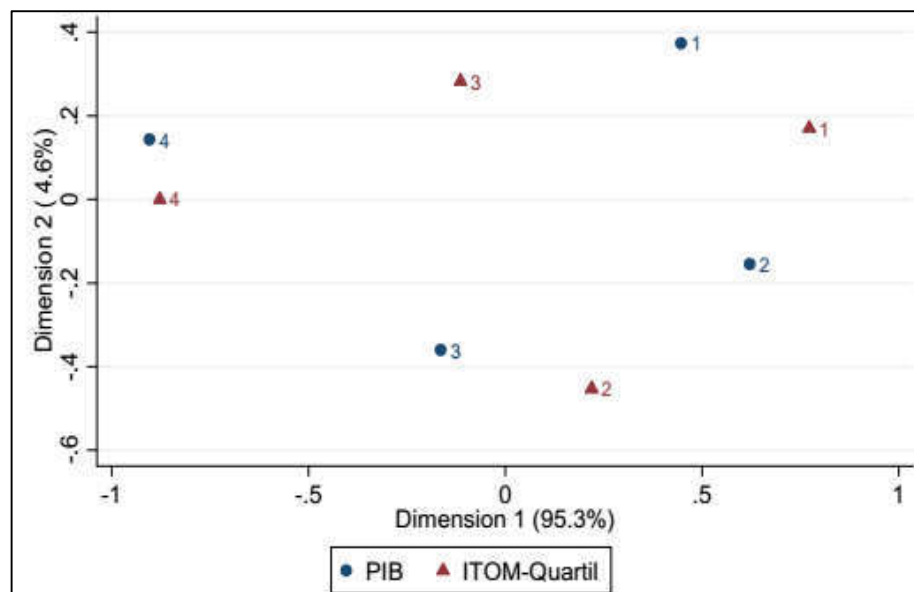
Tabela 7 - Análise de Correspondência entre ITOM e PIB per capita (conclusão).

PIB	ITOM				Total
	Baixo	Médio Baixo	Médio Alto	Alto	
MÉD-ALTO	12 5,00%	17 7,08%	14 5,83%	17 7,08%	60 25,00%
ALTO	5 2,08%	11 4,58%	17 7,08%	27 11,25%	60 25,00%
Total	60 25,00%	60 25,00%	60 25,00%	60 25,00%	240 100%

**Fonte:** Elaborada pela autora

A Figura 6 abaixo demonstra a análise de correspondência entre o PIB *per capita* e o ITOM através da análise de correspondência.

Figura 6 - Análise de Correspondência entre ITOM e PIB per capita.



**Fonte:** Elaborada pela autora.

Verifica-se, na figura anterior, que há uma tendência de aproximação entre os municípios com menor ITOM e menor PIB *per capita*. A associação destas variáveis reafirma os estudos de Akutsu e Pinho (2002); Styles e Tennyson (2007); Cruz, Silva e Santos (2009); Cruz et al. (2012); e Reis, Ferreira e Ferreira (2017), a partir dos quais se constatou que os municípios com os maiores PIB's obtiveram os maiores indicadores de transparência.

As variáveis Receita Própria, Transferências Intergovernamentais e PIB *per capita* foram analisadas previamente de forma isolada com a variável dependente. No tópico a seguir tem-se a análise da regressão feita de todas as variáveis independentes com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM) ao longo do tempo (2013 a 2017).

#### 4.3 ANÁLISE DA REGRESSÃO

A análise do modelo econométrico proposto na expressão 2 foi desenvolvida em 3 etapas. A primeira etapa constitui-se na verificação da abordagem para regressão por dados em painel mais adequada para os dados estudados. Os testes de Breusch-Pagan, Hausman e o Teste de Chow revelaram que a abordagem por Efeitos Aleatórios é a mais adequada para análise dos dados desta pesquisa. A segunda etapa constituiu-se da verificação dos pressupostos da utilização de regressões lineares por mínimos quadrados ordinários. Foram realizados os testes de normalidade dos resíduos, heterocedasticidade e autocorrelação dos resíduos em função do modelo utilizado representar uma análise temporal dos dados. Todos os testes realizados validaram estatisticamente a utilização dos dados no modelo de pesquisa apresentado.

Observou-se, todavia, como apresentado na matriz de correlação entre as variáveis independentes na Tabela 3, que as variáveis Gasto com Saúde, Pessoal e Educação apresentaram multicolinearidade entre si. Para Vasconcelos e Alves (2000), a existência de multicolinearidade entre as variáveis explicativas não afeta a capacidade do modelo de gerar informações válidas e estatisticamente significantes para análise e previsão. Para Gujarati (2011), a existência de multicolinearidade entre variáveis explicativas não invalida necessariamente os estimadores do modelo tornando-os insignificantes estatisticamente. Estes autores argumentam que manter os dados de análise observados originalmente pode ser a alternativa mais adequada para multicolinearidade após identificada.

A fim de possibilitar a análise do modelo proposto nesta pesquisa sem o problema identificado de multicolinearidade, a expressão 2 foi dividida em 5 modelos, abaixo representados:

O modelo 1 representa a expressão 2 sem alterações:

*Modelo 1*

$$ITOM_{i,t} = \alpha_i + \beta_1.RP_{i,t} + \beta_2.IT_{i,t} + \beta_3.PIB_{i,t} + \beta_4.GS_{i,t} + \beta_5.GE_{i,t} + \beta_6.GP_{i,t} \\ + \beta_7.IDHM_{i,t} + \beta_8.IFGF_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

Os modelos 2, 3 e 4 analisam individualmente as variáveis Gastos com Saúde, Educação e Pessoal, respectivamente, com as demais variáveis explicativas que não apresentaram multicolinearidade entre si:

*Modelo 2*

$$ITOM_{i,t} = \alpha_i + \beta_1.RP_{i,t} + \beta_2.IT_{i,t} + \beta_3.PIB_{i,t} + \beta_4.GS_{i,t} + \beta_5.IDHM_{i,t} + \beta_6.IFGF_{i,t} \\ + \varepsilon_{it}$$

*Modelo 3*

$$ITOM_{i,t} = \alpha_i + \beta_1.RP_{i,t} + \beta_2.IT_{i,t} + \beta_3.PIB_{i,t} + \beta_4.GE_{i,t} + \beta_5.IDHM_{i,t} + \beta_6.IFGF_{i,t} \\ + \varepsilon_{it}$$

*Modelo 4*

$$ITOM_{i,t} = \alpha_i + \beta_1.RP_{i,t} + \beta_2.IT_{i,t} + \beta_3.PIB_{i,t} + \beta_4.GP_{i,t} + \beta_5.IDHM_{i,t} + \beta_6.IFGF_{i,t} \\ + \varepsilon_{it}$$

No modelo 5, as três variáveis com problema de multicolinearidade foram suprimidas:

*Modelo 5*

$$ITOM_{i,t} = \alpha_i + \beta_1.RP_{i,t} + \beta_2.IT_{i,t} + \beta_3.PIB_{i,t} + \beta_4.IDHM_{i,t} + \beta_5.IFGF_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

Desta forma, é possível analisar todas as variáveis explicativas sobre o ITOM independentemente do problema de multicolinearidade destacado.

A Tabela 8 apresenta os resultados encontrados para os modelos de regressão 1 a 5:

Tabela 8 - Modelos de Regressão.

<b>Variáveis Dependentes</b>	<b>Modelo 1</b>	<b>Modelo 2</b>	<b>Modelo 3</b>	<b>Modelo 4</b>	<b>Modelo 5</b>
Saúde	1.39E-09	-1.27E-09			
	0.894	0.552			
Educação	3.50E-09		1.13E-09		
	0.691		0.61		
Pessoal	-1.82E-09			4.73E-10	
	0.461			0.454	
Receita Própria	7.2386	7.3523	7.3388	7.4587	6.9363
	0.059	0.053	0.055	0.05	0.063
Transf. Intergovernamental	-9.1835	-9.2853	-9.2771	-9.3674	-8.957
	0.003	0.002	0.002	0.002	0.002
PIB	0.0001	0.0001	0.0001	0.0001	0.0001
	0.054	0.047	0.048	0.045	0.053
IDHM	-27.154	-24.6501	-25.6031	-25.3816	-26.5321
	0.477	0.506	0.488	0.492	0.468
IFGF	-2.0275	-2.0191	-2.0272	-2.0345	-2.0866
	0.704	0.704	0.703	0.702	0.694
Constante	40.948	39.5298	40.2124	40.0166	40.7451
	0.132	0.134	0.126	0.128	0.118
<b>N° Obs./ por variável</b>	240	240	240	240	240
<b>Probabilidade F (<math>X^2</math>)</b>	0.0023	0.0006	0.0006	0.0006	0.0003
<b>R-Square</b>	0.1254	0.1225	0.1223	0.1220	0.1224

**Fonte:** Elaborada pela autora.

É possível observar na Tabela 8, por meio da probabilidade F, que se utiliza do teste qui-quadrado para verificar se pelo menos um dos coeficientes das variáveis independentes é estatisticamente diferente de zero, e que, nos modelos testados, ao menos um dos coeficientes apresenta relevância estatística atribuindo aos modelos significância de pelo menos 1%. Ou seja, todos os modelos apresentaram relevância estatística. Por meio do R-Square, é possível observar que as oscilações das variáveis independentes utilizadas nos modelos possuem capacidade de explicar aproximadamente 12% das variações do ITOM. Percebe-se que, independentemente das variáveis que medem os gastos com saúde, educação e pessoal, o R-Square não apresenta mudança significativa.

Destaca-se que, além do problema de multicolinearidade, as variáveis Gastos com Saúde, Gastos com Educação e Gastos com Pessoal não apresentaram relevância estatística a 10% de confiança. Ressalta-se também que tais variáveis apresentaram menor significância estatística, o que corrobora a pesquisa de Ribeiro e Zuccolotto (2012), em que as variáveis Educação e Saúde tiveram pouca significância estatística se comparadas às variáveis sociais do estudo. Este fato leva a inferir que o nível de desenvolvimento social dos municípios impacta em sua

transparência pública. A variável IDHM também não apresentou significância estatística. Tal fato a respeito desta variável ratifica os estudos de Cruz, Silva e Santos (2009), em que essa variável obteve menos significância em relação às demais variáveis da pesquisa.

Nesta pesquisa optou-se por utilizar a variável IFGF ao invés da variável IFDM (Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal) pelo simples motivo da variável não ter sido encontrada em pesquisas sobre transparência pública. Mas, ao contrário dos estudos de Cruz et al. (2012), Ribeiro e Zuccolotto (2012), e Zuccolotto e Teixeira (2014), que utilizaram a variável IFDM, a variável IFGF não apresentou significância estatística nesta pesquisa.

As variáveis mais significativas foram Receita Própria, PIB *per capita* e Transferências Intergovernamentais. A Receita Própria apresentou influência positiva na transparência pública com significância de 10%, ou seja, apresentou relação direta com o ITOM indicando que quanto maior a Receita Própria do município maior é a pontuação do ITOM. Este fato corrobora estudos anteriores tal como Mota, Diniz e Santos (2017) e Mendes, Miranda e Cosio (2008) que, ao avaliarem municípios brasileiros, identificaram efeito positivo da Receita Própria na transparência pública.

O PIB *per capita* também apresentou relação positiva com o ITOM com significância de 10%, reforçando os estudos de Zuccolotto (2014), que demonstraram que os estados brasileiros com melhores indicadores fiscais apresentaram os melhores indicadores de transparência pública. Ao contrário das duas variáveis anteriores, as Transferências Intergovernamentais apresentaram relação negativa com o ITOM com significância de 1%. Ou seja, quanto maior forem as Transferências Intergovernamentais, menor será a pontuação do ITOM. Tal relação corrobora o encontrado por Mendes, Miranda e Cosio (2008) e Mota, Diniz e Santos (2017), que verificaram que as transferências intergovernamentais recebidas pelos municípios não incentivam a arrecadação tributária e reprimem a responsabilidade fiscal dos mesmos, impactando negativamente na transparência pública municipal.

Apesar da significância das variáveis, os resultados indicam baixa transparência pública nos municípios brasileiros e que a transparência municipal está atrelada a seus fatores financeiros.

## 5 CONCLUSÕES

Os estudos sobre transparência pública para o fortalecimento da democracia brasileira, bem como para auxiliar no combate a corrupção, têm se fortalecido no campo da administração pública. Este estudo investigou a Transparência Pública Orçamentária Municipal combinada com fatores socioeconômicos e financeiros. Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar a possível relação entre os indicadores socioeconômicos e financeiros e a transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros. Para investigar essa relação entre os anos de 2013 a 2017, foram selecionados aleatoriamente 48 municípios brasileiros com mais de 100 mil habitantes, totalizando 240 observações para cada município.

A primeira etapa da análise consistiu na utilização do roteiro de análise para compor e mensurar o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM) a partir do roteiro elaborado por Zuccolotto (2014). Tal roteiro foi utilizado para todos os municípios da amostra e a pontuação do ITOM é variável de 0 a 79. A segunda etapa consistiu na seleção de oito indicadores socioeconômicos e/ou financeiros baseados em pesquisas anteriores. Após esta seleção foram coletados os dados dessas variáveis para todos os municípios da amostra também entre os anos de 2013 a 2017.

Como resultado da análise do ITOM, segundo o índice, a melhor transparência municipal foi apresentada pelo município de Indaiatuba, no Estado de São Paulo, que obteve 180 pontos no total dos 5 anos analisados. A menor pontuação pertence ao município de Araguaína, no Estado do Tocantins, pelo fato de que o portal deste município possui um sistema de busca de informações muito complexa dificultando a localização de qualquer informação pública acerca do ciclo orçamentário. A análise da regressão mostrou que os municípios com maiores Receitas Próprias e PIB *per capita* tendem a ser mais eficientes na transparência das informações relativas ao ciclo orçamentário. Acrescenta-se a essas duas variáveis as Transferências Intergovernamentais (com efeito negativo) e tem-se, nessa ordem, as variáveis mais fortemente associadas ao ITOM.

A pesquisa atingiu os objetivos propostos analisando e identificando a relação entre os indicadores socioeconômicos e financeiros e a transparência do ciclo orçamentário nos municípios brasileiros. Foi constatado que as variáveis Receita Própria, PIB *per capita* e Transferências Intergovernamentais possuem relação

significativa com a variável dependente ITOM, que é a *proxy* representativa da transparência orçamentária municipal nesta pesquisa. Dessa forma, não é possível rejeitar as hipóteses H<sub>1</sub> (Receita Própria), H<sub>2</sub> (Transferências Intergovernamentais) e H<sub>3</sub> (PIB *per capita*), pois foi constatado estatisticamente que tais variáveis possuem relação significativa (positiva e negativa) com o Indicador de Transparência Orçamentária Municipal (ITOM). São rejeitadas, então, as hipóteses H<sub>4</sub> (Gastos com Saúde), H<sub>5</sub> (Gastos com Educação), H<sub>6</sub> (Gastos com Pessoal), H<sub>7</sub> (IDHM) e H<sub>8</sub> (IFGF), pois elas não se mostraram estatisticamente significativas com a variável ITOM.

Os pressupostos iniciais confirmados desta pesquisa permitem inferir que os aspectos financeiros dos municípios contribuem para uma melhor transparência na divulgação dos atos e resultados do orçamento público municipal. Porém, mesmo que os municípios estejam sob a mesma legislação de transparência, a postura adotada por eles não é equivalente. Os municípios analisados revelam um comportamento não institucionalizado, em que há uma defasagem entre a norma prescrita a ser seguida e a conduta exercida. Tal distanciamento entre a norma prescrita aos entes governamentais e a conduta exercida foi destacado no referencial teórico como sendo uma das características que descrevem o Formalismo.

Pode-se inferir, ainda, que as questões do Formalismo envolvem diversos pontos culturais (MACHADO-DA-SILVA, 2003), que não pertencem apenas aos governos municipais quanto à melhoria de transparência das informações, mas também pertencem à sociedade quanto à utilização correta do direito de ter acesso às informações acerca das ações públicas, de forma que seja capaz de exercer o controle social e promover a *accountability*. Dessa forma, compreende-se que os municípios brasileiros analisados estão agindo com mera formalidade em relação às divulgações de informações acerca do ciclo orçamentário.

Tal formalidade pode ser analisada na precariedade dos dados disponibilizados nos portais de transparência e demais portais públicos durante a coleta de dados do ITOM. Nestes não estão disponibilizadas todas as informações julgadas úteis para o acompanhamento da sociedade. Além disso, muitas vezes, as informações divulgadas estão incompletas, obsoletas ou em vocabulário técnico (LEITE FILHO; COLARES; ANDRADE, 2013). Apesar da existência de leis específicas, o volume informacional amplamente divulgado ainda é considerado

baixo. Enquanto alguns municípios possuem um avanço na pontuação do ITOM, outros ficam estagnados ou, pior, retrocedem suas pontuações.

A baixa transparência dos municípios propicia liberdade aos entes governamentais para agirem da forma que não condiz com a legislação necessitando de maior efetividade na execução e na transparência das políticas públicas (ABREU, 2018). Os resultados obtidos nesta pesquisa enfatizam a necessidade de consolidação dos princípios democráticos a fim de haver um progresso da transparência pública nos municípios analisados.

Para pesquisas futuras, entende-se como relevante o emprego de estudos com a temática característica da transparência pública municipal, e recomenda-se a aplicação do modelo utilizado neste estudo a municípios não abrangidos pela amostra com o intuito de verificar se as variáveis independentes comportam-se semelhantemente às variáveis apresentadas nesta pesquisa, bem como se recomenda, também, identificar outras variáveis que possam ser relevantes ao fenômeno da transparência municipal.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, C. J. S. **Determinantes da transparência pública em países subdesenvolvidos**. 51f, 2018. Dissertação de Mestrado. Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE. 2018.

ABREU, W. M.; GUIMARÃES, D. R. **Gestão do orçamento público**. 2014. Disponível em <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2207>>. Acesso em 27 mar. 2018.

ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**, n.10, p. 1-52, 1997.

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. In: ARVATE, Paulo R.; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-102.

AGOSTINETO, R. C; RAUPP, F. M. Prestação de contas por meio de portais eletrônicos: um estudo em câmaras municipais da Grande Florianópolis. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 3, p. 64-79, 2010.

AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro**, v. 36, n. 5, p.723-745, set./out. 2002.

ALSHAWI, S.; ALALWANY, H. E-government evaluation: Citizen's perspective in developing countries. **Information Technology for Development**, v. 15, n. 3, p. 193-208, 2009.

ALT, J. E.; LASSEN, D. D.; SKILLING, D. Fiscal transparency, gubernatorial approval, and the scale of government: Evidence from the states. **State Politics & Policy Quarterly**, v. 2, n. 3, p. 230-250, 2002.

ALT, J. E.; LOWRY, R. C. Transparency and accountability: Empirical results for US states. **Journal of Theoretical Politics**, v. 22, n. 4, p. 379-406, 2010.

ANGÉLICO, F. **Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos à accountability democrática no Brasil**. 133f. 2012. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Administração). Escola de Administração de Empresas de São Paulo - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

ARMSTRONG, C. L. Providing a clearer view: an examination of transparency on local government websites. **Government Information Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 11-16, 2011.

BAILEY, K. Methods of social research. New York: The Free Press, 2008. Disponível em: <<https://gennawalstonbehr.files.wordpress.com/2017/05/methods-of-social-research-by-kenneth-d-bailey.pdf>> Acesso em 24 out. 2018.

BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. (org.). **Dicionário de política**. Brasília: Editora Universidade Brasília, vol. 1, ed. 11, 1998. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2938561/mod\\_resource/content/1/BOBBIO.%20Dicion%C3%A1rio%20de%20pol%C3%ADtica..pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2938561/mod_resource/content/1/BOBBIO.%20Dicion%C3%A1rio%20de%20pol%C3%ADtica..pdf)>. Acesso em 29 mar. 2018.

BOBBIO, N. **O futuro da democracia**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

BRAGA, L. V; ALVES, W. S.; FIGUEIREDO, R. M. C; SANTOS, R. R. O papel do governo eletrônico no fortalecimento da governança do setor público. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 1, p. 5, 2008.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Brasília, Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 20 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Agência IBGE Notícias. Estimativas populacionais 2017. Disponível em:

<<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/16131-ibge-divulga-as-estimativas-populacionais-dos-municipios-para-2017.html>>. Acesso em 19 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao.html>>. Acesso em 21 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Lei de Finanças Públicas. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 20 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 20 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em 20 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informação. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)> Acesso em 20 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Para que serve PPA? <Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/planejamento-governamental/plano-plurianual-ppa/para-que-serve-ppa>>. Acesso em 27 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência. Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/sobre/>. Acesso em 22 dez. 2017.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Nova esquerda social-liberal. **Revista de Direito Administrativo**, v. 215, p. 35-43, 1999.

\_\_\_\_\_. A nova esquerda: uma visão a partir do sul. **Revista Filosofia Política, nova série**, v. 6, p. 144-178, 2000.

CALVOSA, M. V. D.; SILVA, T. A.; KRAKAUER, P. V. C. Portais Eletrônicos utilizados nos Municípios fluminenses: Análise das Ações Inovadoras. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 2, 2017.

CASTELLS, M. **A sociedade em rede**: a era da informação, economia, sociedade e cultura. São Paulo: Paz e Amor, 2002. Disponível em: <<http://www.marcoareliosc.com.br/14castells.pdf>> Acesso em 07 jun. 2018.

CASTRO, D. P; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública no Governo Federal**: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRESWELL, J. W. W. **Projeto de Pesquisa**: métodos qualitativos, quantitativos e mistos. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, p. 1-14, 2008.

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, 2009.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da Gestão Pública Municipal: Um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v.46, p. 153-176, 2012.

DAHL, R. A. **A democracia e seus críticos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

FÁVERO, Luiz Paulo. **Análise de Dados: Modelos de Regressão com Excel®, Stata® e SPSS®**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

Federação das Indústrias do estado do Rio de Janeiro – **FIRJAN**. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/ifgf/>>. Acesso em 09 mai. 2018.

FOLETTTO, R.; FIEPKE, R. B.; WILHELM, E. Usos da internet como meio de comunicação e fonte de informação por idosos. **Contemporânea - Revista de Comunicação e Cultura**, v. 16, n. 2, p. 504-518, 2018.

FORTIS, M. F. A. Orçamento orientado a resultados: instrumento de fortalecimento democrático na América Latina? **Revista do Serviço Público**, v. 60, n. 2, p. 125, 2009.

FOX, J. The uncertain relationship between transparency and accountability. **Development in practice**, v. 17, n. 4-5, p. 663-671, 2007.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL, A. Z.; MOSCAROLA, J. O Método de Pesquisa Survey. **Revista de Administração**, São Paulo, v.35, n. 3, 1998.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Manual de Transparência Fiscal. 2017. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em 26 abr. 2018.

GIACOMONI, J.; PAGNUSSAT, J. L. **Planejamento e orçamento governamental**. Brasília: ENAP, v. 1, 2006.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, W. Democracia digital: Que democracia? In: MIGUEL, Luís Felipe; BIROLI, Flávia. (Org.). **Mídia, representação e democracia**. São Paulo: Hucitec, 2010. p. 241-259.

GRIMMELIKHUIJSEN, S. G.; WELCH, E. W. Developing and testing a theoretical framework for computer-mediated transparency of local governments. **Public administration review**, v. 72, n. 4, p. 562-571, 2012.

GUJARATI, D. N. **Econometria básica**. 3 ed. São Paulo: Campus/Elsevier, 2006.

GUJARATI, D. N. **Econometria básica**. 5 ed. Porto Alegre. Bookman, 2011.

HABERMAS, J. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/34815040/Habermas-Direito-e-Democracia-Vol-2>>. Acesso em 05 jun. 2018.

HEALD, D. Fiscal Transparency: Concepts, Measurement and UK Practice. **Public Administration**, v. 81, n. 4, p. 723-759, 2003.

JARMUZEK, M.; POLGAR, E. K.; MATOUSEK, R.; HOLSCHER, J. Fiscal transparency in transition economies. Warsaw, Poland. **Center for Social and Economic Research**. 2006. Disponível em: [http://www.case-research.eu/upload/publikacja\\_plik/11096266\\_sa328.pdf](http://www.case-research.eu/upload/publikacja_plik/11096266_sa328.pdf). Acesso em 07 abr. 2018.

KOPITS, G.; CRAIG, J. Transparency in government operations. **IMF Occasional Paper**, n. 158, 1998.

LEITE FILHO, G. A.; COLARES, A. F. V.; ANDRADE, I. C. F. Níveis de transparência orçamentária de receitas, custos e despesas públicas municipais das maiores cidades mineiras. **XX Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, Uberlândia, 2013.

LEMOS, A.; LÉVY, P. **O futuro da internet**: em direção a uma ciberdemocracia planetária. São Paulo: Paulus, v. 13, 2010.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L. Política e reformas fiscais no Brasil recente. **Revista de economia política**, v. 24, n. 1, p. 93, 2004.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; PRADO, O. Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 47, 2008.

MACEDO, P. S. N. Democracia participativa na constituição brasileira. **Revista de Informação Legislativa**. n. 178, 2008.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GUARIDO FILHO, E. R.; NASCIMENTO, M. R.; OLIVEIRA, P. T. **Institucionalização da mudança na sociedade brasileira: o papel do formalismo**. In: CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. (Orgs.). Organizações, Instituições e Poder no Brasil. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: 2003. Disponível em: <  
[https://www.researchgate.net/publication/303814989\\_Institucionalizacao\\_da\\_Mudanca\\_na\\_Sociedade\\_Brasileira\\_o\\_papel\\_do\\_formalismo](https://www.researchgate.net/publication/303814989_Institucionalizacao_da_Mudanca_na_Sociedade_Brasileira_o_papel_do_formalismo)>. Acesso em 21 nov. 2018.

MAIA, R. Democracia e a internet como esfera pública virtual: aproximando as condições do discurso e da deliberação. **X Encontro Anual da Compós**, Brasília, 2001.

MARQUES, L. D. **Modelos dinâmicos com dados em painel: revisão de literatura**. Centro de Estudos Macroeconômicos e Previsão, Faculdade de Economia do Porto, 2000. Disponível em:

<[https://www.fep.up.pt/investigação/workingpapers/\\_old\\_WP\\_Fev09/wp100.PDF](https://www.fep.up.pt/investigação/workingpapers/_old_WP_Fev09/wp100.PDF)>.  
Acesso em 10 mai. 2017.

MATIAS – PEREIRA, J. **Finanças Públicas**: a política orçamentária no Brasil. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Finanças Públicas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MAUSS, C. V.; FLACH, F. A evidenciação e transparência da informação contábil da Administração Pública. **Revista Eletrônica do Tribunal de Conta do Estado do Rio Grande do Sul**, v. 1, n. 2, p. 57-72, 2015.

MAZZEI, B. B.; CASTRO, A. L. Governo Eletrônico—A Transparência no Governo do Estado do Paraná. **Revista Interdisciplinar de Gestão Social**, v. 5, n. 3, 2016.

MEIJER, Albert. Understanding modern transparency. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 2, p. 255-269, 2009

MEIRELES, A. V. Autonomia e Privacidade no Ambiente Digital. **Revista Eletrônica de Ciência Política**, v. 7, n. 2, 2016.

MENDES, Sérgio. **Administração financeira e Orçamentária** - teoria e questões. 5. ed. São Paulo: Método, 2015.

MENDES, M. J; MIRANDA, R. B.; COSIO, F. B. Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma. Brasília: Senado Federal – **CONLEG**. Texto para discussão, n. 40. 111 p. 2008.

MILANI, C. R. S. O princípio da participação social na gestão de políticas públicas locais: uma análise de experiências latino-americanas e europeias. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 3, p. 551-579, 2008.

MOTTA, F. C. P.; ALCAPADINI, R. Jeitinho brasileiro, controle social e competição. **Revista de Administração de Empresas**, v. 39, n. 1, p. 6-12, 1999.



MOTA, B. F.; DINIZ, J. A.; SANTOS, L. C. A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 20, n. 2, p. 293-313, 2017.

NOBLAT, P. L. D.; BARCELOS, C. L. K.; SOUZA, B. C. G. Orçamento Público: conceitos básicos. Módulo 1 – Introdução. 2014. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2207>>. Acesso 29 mar. 2018.

O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua nova**, v. 44, n. 98, p. 27-54, 1998.

OECD. OECD Best Practices for Budget Transparency. 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2018.

OLIVEIRA, R. R.; SILVA, A. M. C.; MORAES, M. C. C. Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 5-11, 2008.

PAIVA, C. P. R.; ZUCCOLOTTO, R. Índice de transparência fiscal das contas públicas dos municípios obtidos em meios eletrônicos de acesso público. **XXXIII Encontro da ANPAD**, São Paulo, 2009.

PATEMAN, C. **Participação e teoria democrática**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

PEREIRA, J. M. **Governança no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

PETERS, B. G. Os dois futuros do ato de governar: processos de descentralização e recentralização no ato de governar. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n.3, p. 289-307, 2008.

PINHO, J. A. G. Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. **Encontro de administração pública e governança**, p. 1-17, 2006.

\_\_\_\_\_. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n.3, p. 471-493, 2008.

PINHO, J. A. G; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 43, n. 6, 2009.

PIRES, V.; TIBALI, L. R.; SOUZA, M. C. Transparência orçamentária municipal via web (TOM Web) após a Lei Complementar 131/09: os casos da Região Administrativa Central do Estado de São Paulo–2010. **Encontro de Administração Pública e Governança-EnAPG**, 2010.

POULANTZAS, N. **Poder político e classes sociais**. São Paulo: Martins Fontes, 1977.

PRATES, M. A. S.; BARROS, B. T. O estilo brasileiro de administrar: sumário de um modelo de ação cultural brasileiro com base na gestão empresarial. In: MOTTA, F.; CALDAS, M. **Cultura organizacional e cultura brasileira**. São Paulo: Atlas, 1997. p. 55-69.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013. Disponível em: <  
[https://drive.google.com/file/d/1mFncF1altprFHjstdy1l0AHR9Xli\\_kyr/view](https://drive.google.com/file/d/1mFncF1altprFHjstdy1l0AHR9Xli_kyr/view)>. Acesso em dez. 2018.

QUEIROZ, D. B. NOBRE, F. C. Transparência dos municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de *disclosure*, tamanho e características socioeconômicas. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 1, n. 2, p. 38-51, 2013.

QUINTANA, A. C. MACHADO, D. P.; QUARESMA, J. C. C.; MENDES, R. C.; **Contabilidade Pública**: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

QUINTÃO, T. T. Democracia participativa e deliberativa: congruências ou modelos em disputa? **Cadernos da Escola do Legislativo**, v. 1, n. 26, 2014.

RAMKUMAR, V.; SHAPIRO, I. Guide to transparency in government budget reports: why are budget reports important, and what should they include. **Washington: International Budget Partnership (IBP)**, 2011. Disponível em: [https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Government\\_Transparency\\_Guide1.pdf](https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Government_Transparency_Guide1.pdf). Acesso em abr. 2018.

RAUPP, F. M. Prestação de contas de executivos municipais de Santa Catarina: uma investigação nos portais eletrônicos. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 6, n. 3, p. 151-158, 2014.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. Construindo a accountability em portais eletrônicos de câmaras municipais: um estudo de caso em Santa Catarina. **Cadernos Ebape. BR**, v. 9, n. 1, p. 117-139, 2011.

\_\_\_\_\_. Prestação de contas, transparência e participação em portais eletrônicos de câmaras municipais. **Cadernos da Escola do Legislativo**, 2012.

\_\_\_\_\_. Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. **Revista de Administração**, v. 48, n. 4, p. 770-782, 2013.

\_\_\_\_\_. Prestação de contas no legislativo local antes e depois da lei de acesso à informação. **ConTexto**, v. 15, n. 29, p. 30-46, 2015.

RAUPP, F. M.; ABREU, E.; SILVA, M. S. Capacidade de prestação de contas dos portais eletrônicos de prefeituras dos maiores municípios brasileiros. **Diálogo**, n. 26, p. 47-60, 2014.

REIS, A. O.; FERREIRA, M. A. M.; FERREIRA, M. A. S. Intervenientes da Transparência Orçamentária Pública a Nível Nacional. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 22-36, 2017.

RIBEIRO, C. P. P.; ZUCCOLOTTO, R. Fatores determinantes da transparência na gestão pública dos municípios brasileiros. **Anais do Encontro de Administração Pública e Governo**, Salvador, 2012.

RIGGS, F. W. **A ecologia da administração pública**. Rio de Janeiro: FGV, 1964.

ROUSSEAU, J. J. **O Contrato Social**. Coleção Grandes Obras do Pensamento Universal. São Paulo: Editora Escala, 1968.

RUEDIGER, M. A. Governo eletrônico e democracia: uma análise preliminar dos impactos e potencialidades na gestão pública. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, p. 29-43, 2002.

SAMPAIO, R. C. Democracia Digital no Brasil: uma prospecção das iniciativas relevantes. **Revista Eletrônica de Ciência Política**, v. 4, n. 1-2, 2013.

SAMPAIO, R. C.; BARROS, C. T. G. Internet como esfera pública? Análise de usos e repercussões reais das discussões virtuais. **Estudos em Comunicação**, v. 9, p. 161-183, 2011.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. **Revista de Administração Pública**, v. 27, n. 4, p. 54-76, 1993.

SANTOS, A. J. Orçamento público e os municípios: alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. **Revista Eletrônica de Administração**. Porto Alegre. Edição 22, vol. 7, n. 4, 2001.

SANTOS, L. A.; CAMACHO, E. U. Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 2, n. 2, p. 82-94, 2014.

SANTOS, E. L.; SANTOS, R. S.; BRAGA, V. L. Revisitando a administração do desenvolvimento de Fred Riggs: conceitos, contribuições e lacunas. **Anais do Encontro de Administração Política**, Vitória da Conquista, v. 4, 2013.

SCHUMPETER, J. A. **Capitalismo, socialismo y democracia**. Rio de Janeiro: Fundo da Cultura, 1961. Disponível em: <[http://www.ie.ufrj.br/intranet/ie/userintranet/hpp/arquivos/100820171042\\_SchumpeterCapitalismoSocialismoeDemocracia.pdf](http://www.ie.ufrj.br/intranet/ie/userintranet/hpp/arquivos/100820171042_SchumpeterCapitalismoSocialismoeDemocracia.pdf)>. Acesso em 07 jun. 2018.

SILVA, L. M.; MOREIRA, S. V. A **Internet e comunicação organizacional do setor público**. UNI Revista, São Leopoldo, v. 1, n. 3, 2006.

SILVA, D. J. M.; SEGATTO, J. A. C.; SILVA, M. A. Disclosure no serviço público: análise da aplicabilidade da lei de transparência em municípios mineiros. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 44, p. 24-36, 2016.

SOUZA, F. J. V.; BARROS, C. C.; ARAUJO, F. R.; SILVA, M. C. Índice de transparência municipal: um estudo nos municípios mais populosos do Rio Grande do Norte. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 3, n. 3, p. 94, 2013.

STAROSCKY, E. A.; NUNES, G. S. F.; LYRIO, M. V. L.; LUNKES, R. J. A transparência dos portais das prefeituras em municípios catarinenses sob a perspectiva da legislação brasileira. **Reuna, Belo Horizonte**, v. 19, n. 1, p. 29-52, 2014.

STYLES, A. K.; TENNYSON, M. The accessibility of financial reporting of US municipalities on the Internet. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 19, n. 1, p. 56-92, 2007.

TAVARES, W.; CERQUINHO, K. G.; PAULA, A. P. P. Participação Virtual na Gestão Pública no Âmbito Municipal: Uma Análise dos Portais Eletrônicos das Capitais Brasileiras. **Desenvolvimento em Questão**, v. 16, n. 43, 2018.

TOLEDO FILHO, J. R.; OLIVEIRA, A. Análise do Sistema de Contabilidade Pública como Suporte ao Controle do Ciclo Orçamentário dos Municípios da Região Metropolitana de Curitiba/Pr. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 3, 2007.

URBINATI, N. O que torna a representação democrática. **Lua Nova**, v. 67, n. 7, p. 191-228, 2006.

VARGENS, V. A. F.; HELAL, D. H. Formalismo e reforma do Estado: Um estudo de caso em um Tribunal do Poder Judiciário Federal. **Revista Administração em Diálogo**, v. 15, n. 2, p. 26-51, 2013.

VASCONCELLOS, M. A. S.; ALVES, D. (coord). **Manual de econometria**. São Paulo: Atlas, 2000.

WATSON, R. T.; AKSELSEN, S.; EVJEMO, B.; AARSAETHER, N. Teledemocracy in local government. **Communications of the ACM**, v. 42, n. 12, p. 58-63, 1999.

WIRTH, L.; HAMEL, M. R. Democracia participativa e desenvolvimento. **Desenvolvimento em Questão**, v. 4, n. 7, 2006.

YIN, R. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZIEMANN, A. S.; REIS, J. R. Revisitando o conceito de democracia: A participação política na sociedade na informação. **Revista de Estudos Jurídicos UNA**, v. 3, n. 3, p. 191, 2017.

ZUCCOLOTTO, R. **Fatores determinantes da transparência do ciclo orçamentário estendido: evidências nos estados brasileiros**. 202f. 2014. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2014.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 25, n. 66, 2014.

\_\_\_\_\_. Gestão Social, Democracia, Representação e Transparência: evidências nos estados brasileiros. **Revista de Ciências da Administração**, v. 17, 2015.

\_\_\_\_\_. Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. **Organizações & Sociedade**, v. 24, n. 82, 2017.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015.

## APÊNDICE

Roteiro de análise para elaboração do Indicador de Transparência Orçamentário Municipal (ITOM) dos municípios brasileiros.

---

### FASES DE ELABORAÇÃO E APROVAÇÃO

#### Declarações Pré-Orçamentárias

##### Dimensão Visibilidade

- Os Portais do município possibilitam o acesso ao Plano Plurianual (PPA)?
- Existe registro nos Portais do município de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração do PPA?
- Os Portais do município possibilitam acesso às emendas do PPA?
- O PPA está disponível para *download* em formatos distintos de PDF?
- Os Portais do município possibilitam o acesso à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)?
- Existe registro nos Portais do município de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração da LDO?
- Os Portais do município possibilitam acesso às emendas e alterações efetuadas pelo legislativo na LDO?
- A LDO está disponível para *download* em formatos distintos de PDF?

##### Conteúdo dos documentos

- O PPA apresenta as previsões macroeconômicas para o médio prazo?
- O PPA detalha as despesas por programas?
- O PPA apresenta os objetivos dos programas?
- O PPA detalha a despesa por ação?
- O PPA apresenta as metas (financeiras e/ou não financeiras) das ações?
- O PPA apresenta os responsáveis pelos programas?
- Existem informações e/ou identificação do público alvo/beneficiários dos programas no Plano Plurianual(PPA)?
- O PPA apresenta demonstrativo de avaliação do cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos no PPA anterior?
- A avaliação do PPA elaborado pelo Executivo apura as metas físicas (produtos) das ações do orçamento encerrado há mais de dez meses e disponibiliza a informação na internet?
- A LDO apresenta descrição das metas e prioridades da administração pública estadual?
- A LDO apresenta as previsões macroeconômicas para o médio prazo?
- A LDO apresenta indicação despesas de capital para o exercício financeiro subsequente?
- A LDO apresenta as diretrizes e orientações para a elaboração da LOA?
- A LDO apresenta informações sobre alterações na legislação tributária?
- A LDO apresenta informações sobre a política de aplicação nas agências financeiras oficiais de fomento?
- A LDO apresenta informações sobre o equilíbrio entre receitas e despesas?
- A LDO apresenta informações sobre critérios e formas de limitação de empenho?
- A LDO apresenta normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados financiados com recursos dos orçamentos?
- A LDO apresenta o Anexo de Metas Fiscais para os exercícios subsequentes?
- A LDO apresenta o Anexo de Metas Fiscais do exercício encerrado?
- A LDO apresenta o Anexo de Riscos Fiscais?



A LDO disponibiliza anexo específico contendo demonstrativo da estimativa e das medidas de compensação da renúncia de receita (LRF, art. 4º, § 2º, v).

### **Perguntas relacionadas à Proposta Orçamentária do Executivo**

#### Dimensão visibilidade

O Executivo disponibiliza nos Portais do município o texto do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) no seu sítio na internet?

Existe registro no sítio do Executivo de que o governo (Executivo) realiza audiências públicas para escutar a população durante a elaboração do PLOA?

### **Perguntas relacionadas ao Orçamento Cidadão**

#### Dimensão visibilidade

Os Portais do município disponibilizam Orçamento Cidadão ou resumo do orçamento?

O Orçamento Cidadão está disponível para download em formatos distintos de PDF?

#### Conteúdo do documento

No Orçamento Cidadão constam os objetivos do documento?

No Orçamento Cidadão consta a descrição do processo orçamentário?

No Orçamento Cidadão consta a cobertura institucional do orçamento?

No Orçamento Cidadão constam as perspectivas econômicas?

No Orçamento Cidadão constam os objetivos das políticas governamentais?

No Orçamento Cidadão constam as contas do governo (receitas e despesas)?

No Orçamento Cidadão constam as perspectivas do orçamento?

No Orçamento Cidadão constam as novas medidas que foram adotadas pelo governo?

No Orçamento Cidadão consta resumo dos principais serviços prestados pelo governo e seus respectivos valores?

## **FASES DE EXECUÇÃO E CONTROLE DO ORÇAMENTO**

### **Perguntas relacionadas ao orçamento aprovado**

#### Dimensão visibilidade

O Executivo disponibiliza nos Portais do município o texto da Lei Orçamentária Anual (LOA) e seus anexos?

A LOA está disponível para *download* em formatos distintos de PDF?

#### Conteúdo do Documento

A LOA apresenta o discurso e resumo do orçamento pelo Responsável pelo orçamento e finanças públicas das Finanças?

A LOA apresenta as previsões macroeconômicas de curto prazo?

A LOA apresenta a avaliação da sustentabilidade das políticas atuais?

A LOA apresenta as previsões e explicações das receitas por categoria econômica?

A LOA apresenta as previsões e explicações das receitas por origem?

A LOA apresenta a programação da despesa detalhada por órgão/UO?

A LOA apresenta a classificação da despesa por categoria econômica e por natureza?

A LOA apresenta a programação detalhada da despesa por função?

A LOA apresenta as estratégias para o financiamento do déficit?

A LOA apresenta a composição da dívida?

A LOA apresenta uma visão geral da posição financeira?

A LOA apresenta listagem e breve comentário sobre os principais gastos e receitas?

A LOA apresenta dados de desempenho não financeiros?

A LOA apresenta uma conciliação das diferenças entre a proposta do orçamento e o orçamento aprovado?

A LOA apresenta um resumo da situação geral da dívida do Estado?

A LOA apresenta os impactos nos ativos e passivos financeiros do governo, passivos contingentes, etc.?

### **Perguntas relacionadas ao relatório semestral (ou relatórios intermediários) (RREO e Relatório de Gestão Fiscal)**

#### Dimensão visibilidade

O Executivo divulga nos Portais do município os Relatórios Intermediários (RREO e RGF) e seus anexos?

O executivo divulga ao público uma revisão semestral (intermediária) do orçamento que fale das alterações da perspectiva econômica desde que o orçamento foi adotado?

O executivo divulga ao público uma revisão semestral (intermediária) do orçamento que inclui estimativas atualizadas das despesas para o ano orçamental em curso?

O executivo divulga ao público uma revisão semestral do orçamento que inclui estimativas atualizadas das receitas para o ano orçamental em curso?

### **Os Relatórios Intermediários estão disponíveis para *download* em formato distinto de PDF?**

#### Conteúdo dos documentos

No relatório constam revisões em pressupostos econômicos e seus impactos estimados no orçamento?

No relatório constam identificação e explicação abrangentes dos desvios de gasto e receita no orçamento, e estimativas?

No relatório consta consideração de ajustes políticos?

No relatório constam detalhes de decisões políticas tomadas e desenvolvimentos políticos desde a apresentação do orçamento?

### **Perguntas sobre o relatório anual**

#### Dimensão visibilidade

O Executivo apresenta Relatório anual no Portal da Transparência?

O Relatório Anual está disponível para *download* em formato distinto de PDF?

#### Conteúdo do documento

O Relatório apresenta resultados orçamentários gerais?

O Relatório apresenta a posição geral dos ativos e passivos do governo (planilha de balanço)?

O Relatório apresenta os gastos por classificação funcional?

O Relatório apresenta os gastos por categoria econômica?

O Relatório apresenta listagem das receitas coletadas reais sob diferentes categorias?

O Relatório apresenta um resumo dos gastos do governo por setor e por programa?

O Relatório apresenta os desvios e as explicações sobre os desvios entre as previsões macroeconômicas e os resultados reais?

O Relatório apresenta uma narrativa sobre os pontos fortes e fracos do desempenho dos ministérios/agências?

### **Relatórios de auditoria**

#### Dimensão visibilidade

O Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas do respectivo ente está disponível nos Portais do município ou existe link para o mesmo no site?

O Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas do respectivo ente está disponível no site do Tribunal e seu acesso é irrestrito.

Conteúdo do documento

Os Relatórios de Auditoria anuais utilizados para subsidiar a elaboração do Parecer Prévio são divulgados ao público e incluem um resumo executivo?

O Parecer Prévio anual divulgado ao público inclui um resumo executivo?

Existem, no Parecer Prévio, comentários sobre a exatidão e autenticidade dos relatórios financeiros do governo?

O Parecer Prévio apresenta comentários sobre a adequação do sistema de controle do governo para a gestão das finanças públicas?

É possível identificar, no Parecer Prévio, casos em que o governo violou o orçamento e outras leis relacionadas às finanças públicas?

O Parecer Prévio apresenta, de forma explícita, parecer dos TC (qualificado, desqualificado, abstenção, etc.) sobre as contas auditadas?

O Parecer Prévio lista as recomendações para resolver problemas identificados pelas auditorias que subsidiaram a elaboração do Parecer Prévio?

Existe algum relatório, no Parecer Prévio, que evidencia o monitoramento do cumprimento de recomendações de auditorias realizadas nos anos anteriores para subsidiaram a elaboração do Parecer Prévio do exercício em análise?

---